

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Snížení hodnoty dlouhodobého majetku dle českých a mezinárodních předpisů

Reduction of the Value of Fixed Assets According to Czech and International Regulations

Student: Milena Ryšavá

Vedoucí bakalářské práce: prof. Ing. Viola Šebestíková, CSc.

Ostrava 2016

Zadání bakalářské práce

Student: **Milena Ryšavá**

Studijní program: B6208 Ekonomika a management

Studijní obor: 6202R049 Účetnictví a daně

Téma: Snížení hodnoty dlouhodobého majetku dle českých a mezinárodních předpisů
Reduction of the Value of Fixed Assets According to Czech and International Regulations

Jazyk vypracování: čeština

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
 2. Teoretické vymezení pojmů
 3. Komparace vybraných problémů českého účetnictví a IFRS
 4. Aplikace na vybraných příkladech
 5. Závěr
- Seznam použité literatury
Seznam zkratk
Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce
Seznam příloh
Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

- BOKŠOVÁ, Jiřina. *Účetní výkazy pod lupou*. Praha: Linde, 2013. 510 s. ISBN 978-80-7201-921-2.
- KRUPOVÁ, Lenka. *IFRS Mezinárodní standardy účetního výkaznictví*. Praha: VOX, 2009. 804 s. ISBN 978-80-86324-76-0.
- STROUHAL, Jiří. *Oceňování v účetnictví*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2013. 417 s. ISBN 978-80-7478-366-1.

Formální náležitosti a rozsah bakalářské práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

Vedoucí bakalářské práce: **prof. Ing. Viola Šebestíková, CSc.**

Datum zadání: 20.11.2015

Datum odevzdání: 06.05.2016



Ing. Jana Hakalová, Ph.D.
vedoucí katedry



prof. Dr. Ing. Dana Dluhošová
děkanka fakulty

Prohlašuji, že jsem celou bakalářskou práci, včetně všech příloh, vypracovala samostatně.

V Ostravě dne 6. 5. 2016



Milena Ryšavá

Obsah

1	Úvod.....	5
2	Teoretické vymezení pojmů.....	6
2.1	České účetní předpisy.....	6
2.1.1	Dlouhodobý hmotný majetek.....	6
2.1.2	Dlouhodobý nehmotný majetek	7
2.1.3	Dlouhodobý finanční majetek	7
2.2	Trvalé snížení hodnoty dlouhodobého majetku dle ČÚP.....	7
2.2.1	Odpisový plán	8
2.2.2	Odpisové metody.....	9
2.2.3	Účtování trvalého snížení dlouhodobého majetku	14
2.3	Přechodné snížení hodnoty majetku dle ČÚP	15
2.3.1	Inventarizace majetku	15
2.3.2	Účtování opravných položek k dlouhodobému majetku.....	16
2.4	Mezinárodní standardy účetního výkaznictví	17
2.4.1	Dlouhodobá hmotná aktiva určená k užívání účetní jednotkou	18
2.4.2	Dlouhodobá nehmotná aktiva.....	18
2.5	Trvalé snížení hodnoty aktiv podle IFRS.....	18
2.5.1	Metody odpisování	20
2.6	Přechodné snížení hodnoty aktiv dle IFRS	22
2.6.1	Model historické ceny	24
2.6.2	Model přecenění fair value.....	24
3	Komparace vybraných problémů českého účetnictví a IFRS.....	26
3.1	Prvotní ocenění aktiv.....	27
3.2	Odpisování	28
3.3	Následné přecenění k datu účetní závěrky	31
3.4	Vykazování.....	36
4	Aplikace na vybraných příkladech	38
4.1	Představení společnosti	38
4.2	Dlouhodobý majetek	39
4.3	Přístup společnosti k odpisování	39
4.4	Zhodnocení současného stavu	39

4.4.1	Soustruh vertikální EMAG VL 7	40
4.4.2	CNC stroj OC TAJMAC	40
4.4.3	Vzduchotechnika COLT	41
4.4.4	3D měřicí stroj ZEISS ACCURA	42
4.5	Aplikace komponentního odpisování.....	43
4.6	Dopad na VH.....	47
5	Závěr.....	55
	Seznam použité literatury	57
	Seznam zkratek.....	60
	Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce	
	Seznam příloh	
	Přílohy	

1 Úvod

Dlouhodobý majetek je jednou z nejdůležitějších složek majetku ve většině účetních jednotek. V každé účetní jednotce lze najít jinou strukturu tohoto majetku, ať už se jedná o dlouhodobý majetek hmotný, nehmotný nebo finanční.

Dlouhodobý majetek se postupem času opotřebovává, a tím ztrácí svoji hodnotu. V účetnictví může jít buď o trvalý, nebo přechodný stav. K přechodnému snížení hodnoty dlouhodobého majetku může dojít v případě, že poklesne hodnota majetku. Z důvodu respektování zásady opatrnosti a věrného zobrazování skutečnosti se v účetnictví tvoří opravné položky na snížení hodnoty majetku. Toto snížení může být ale pouze dočasného charakteru, a později může dojít k jeho opětovnému zvýšení. V případě trvalého snížení hodnoty majetku, které je vyjádřeno odpisy, jde o nezvratné snížení.

Trvalé a přechodné snížení hodnoty dlouhodobého majetku je důležitou oblastí zásady věrného a poctivého zobrazení skutečnosti v účetnictví. Odpisy, které jsou v účetnictví nákladem, hrají významnou roli při zjišťování výsledku hospodaření. Pro výpočet těchto odpisů existuje několik metod a účetní jednotka sama rozhoduje o tom, kterou metodu zvolí.

Přestože dochází k neustálé harmonizaci mezi českými účetními předpisy a mezinárodními účetními standardy, nalezneme mezi nimi podstatné rozdíly.

Cílem bakalářské práce je teoretické vymezení snížení hodnoty dlouhodobého majetku, popsání metod odpisování a vymezení rozdílů mezi českými účetními předpisy a mezinárodními účetními standardy IFRS a analyzování aplikace komponentního odpisování ve vybrané společnosti s vlivem na výsledek hospodaření.

Bakalářská práce je rozdělena do tří částí. První část je zaměřena na charakteristiku českých účetních předpisů a mezinárodních účetních standardů. Také na vymezení dlouhodobého majetku a jeho členění. Dále jsou popsány metody trvalého snížení hodnoty majetku a účtování. Následuje popis přechodného snížení hodnoty dlouhodobého majetku.

Druhá část je vyhrazena pro vymezení vybraných rozdílů v trvalém a přechodném snížení hodnoty dlouhodobého majetku dle českých účetních předpisů a dle mezinárodních účetních standardů.

Praktická část bakalářské práce je zaměřena na aplikaci metod trvalého snížení hodnoty dlouhodobého majetku v konkrétní společnosti. A bude zhodnocen její přístup k odpisování a také vliv na výsledek hospodaření. Na závěr bude navržena změna v metodě odpisování dané firmy.

Při zpracování bakalářské práce byly použity metody deskripce, analýzy, zhodnocení a komparace.

2 Teoretické vymezení pojmů

Cílem této kapitoly je charakteristika mezinárodních standardů účetního výkaznictví a českých účetních předpisů. Kapitola bude zaměřena na teoretické vymezení dlouhodobého majetku a jeho členění. Dále jsou popsány metody trvalého snížení hodnoty aktiva a přechodné snížení hodnoty majetku, jak podle ČÚP, tak podle IFRS¹.

2.1 České účetní předpisy

Právní legislativou, která v České republice upravuje účetnictví, jsou základní právní předpisy a to především:

- zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů,
- vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví,
- České účetní standardy pro podnikatele. [7]

Dlouhodobý majetek představuje nejhodnotnější část majetku ve většině účetních jednotek. Účetní jednotce, která vlastní DM, zároveň vzniká povinnost zachycovat ve svém účetnictví jeho skutečnou hodnotu. V průběhu držení tento majetek ztrácí svoji hodnotu a účetní jednotka tak musí účtovat o jeho snížení. Prvním důležitým krokem proto je vymezit, o jaký dlouhodobý majetek se jedná a zda se odpisuje.

2.1.1 Dlouhodobý hmotný majetek

ČÚP vymezuje DHM jako majetek, který má fyzickou podobu a v podniku je používán déle než jeden rok. Výši ocenění pro zařazení majetku do dlouhodobých aktiv stanovuje účetní jednotka sama ve vnitřní účetní směrnici. Zákon o daních z příjmů určuje hodnotu pro zařazení aktiv mezi dlouhodobý majetek nad 40 000 Kč. Je nutné zmínit, že hmotný majetek je rozlišován na odpisovaný a neodpisovaný.

Mezi odpisovaný majetek se řadí:

- nemovitosti (budovy, stavby, ...),
- hmotné movité věci a jejich soubory (stroje, zařízení, dopravní prostředky, ...),
- pěstitelské celky trvalých porostů,
- dospělá zvířata a jejich skupiny (plemenná, chovná, tažná zvířata, ...),
- a další.

¹International Financial Reporting Standards

DHM, který se neodpisuje, tvoří především pozemky bez ohledu na výši ocenění a umělecká díla včetně sbírek, pokud nejsou nedílnou součástí objektu.

2.1.2 Dlouhodobý nehmotný majetek

Nehmotným majetkem se podle ČÚP rozumí majetek, který nemá fyzickou povahu a je ve vlastnictví podniku déle než jeden rok. Stejně jako u DNM je výše ocenění pro zařazení majetku do dlouhodobých aktiv stanovena účetní jednotkou ve vnitřní účetní směrnici. V souladu se ZDP je tedy výše tohoto ocenění stanovena hodnotou nad 60 000 Kč. Dle českého účetního standardu pro podnikatele č. 013 zařadíme do DNM:

- nehmotné výsledky výzkumu a vývoje,
- software,
- ocenitelná práva,
- goodwill,
- povolenky na emise,
- preferenční limity,
- technické zhodnocení DNM. [7]

Od roku 2016 s novelou zákona o účetnictví se ruší zřizovací výdaje jako nehmotný majetek. Účetní jednotky, které tento majetek vykazovaly v položce „zřizovací výdaje“, budou vykazovat majetek a účtovat o něm až do jeho vyřazení v položce „Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek“. Nové vzniklé zřizovací výdaje bude účetní jednotka účtovat přímo do nákladů.

2.1.3 Dlouhodobý finanční majetek

Dlouhodobý finanční majetek se v podniku účtuje na účtech v účtové skupině 06 – „Dlouhodobý finanční majetek“. Jedná se o majetek např. ve formě cenných papírů a podílů v jiných společnostech s dobou splatnosti déle než jeden rok, které jsou určeny k držení v podniku do splatnosti. Dle § 56 odst. 11 vyhlášky se dlouhodobý finanční majetek neodpisuje.

2.2 Trvalé snížení hodnoty dlouhodobého majetku dle ČÚP

Používáním DHNM dochází k opotřebování, a tím k trvalému snížení jeho hodnoty. Opotřebení dlouhodobých aktiv vyjadřují odpisy. Jak tvrdí Bokšová [1, s. 281] „*je odpis přesné číslo, stanovené na základě předchozího odhadu ekonomického prospěchu aktiva, o nějž se určité dlouhodobé odpisovatelné aktivum v daném období opotřebovalo.*“ Odpis vyjadřuje opotřebení vyjádřené v peněžních jednotkách.

DM je zpravidla v podniku déle než jeden rok a během tohoto období se podílí na tvorbě výnosů. Do provozních nákladů proto nemohou být zahrnuty najednou celkové náklady na pořízení. Prostřednictvím odpisů tuto pořizovací cenu postupně zahrnujeme do nákladů.

U životnosti DM dochází nejen k fyzickému, ale také k morálnímu opotřebení. Fyzické opotřebení vzniká v důsledku působení různých činitelů, kterými jsou například koroze, únava materiálu, zpomalení technologie apod. Morální opotřebení je způsobeno technologickým zastaráváním zařízení.

Podle ČÚP rozlišujeme dva přístupy k odpisování DM, a to odpisy účetní a daňové. V účetní jednotce se účtuje pouze o účetních odpisech, které ovlivňují účetní VH podniku. Účetní odpisy jsou podle ZDP daňově neuznatelné. Proto se pro úpravu účetního VH na daňový základ používají daňové odpisy, o kterých účetní jednotka neúčtuje.

Účetní odpisy vyjadřují reálné a objektivní opotřebení DM. ÚJ při volbě odpisové metody rozhoduje o rozložení ekonomického prospěchu, který bude aktivum přinášet. Proto by odpisy měly být stanoveny tak, aby co nejpřesněji vyjádřily ono opotřebení, a tím došlo k reálnému vykazání hodnoty majetku a rozložení PC do nákladů během celé doby jeho životnosti. [3; 7]

2.2.1 Odpisový plán

Podle ZoÚ jsou ÚJ povinny ve vnitřní účetní směrnici sestavovat odpisové plány. Odpisový plán slouží jako podklad pro vyjádření odpisů v průběhu životnosti aktiva. Odpisové plány se tvoří na každý majetek samostatně a měly by obsahovat minimálně informace o VC majetku (popř. o jeho ZH), o měsíčních a ročních odpisech, vývoji opravek a změně ZC majetku. [3]

Vstupní cena je prvním předpokladem pro správné stanovení výše odpisů. Stanovuje se dle typu DM. Pro oceňování hmotného a nehmotného majetku se používá především ocenění na bázi pořizovací ceny, reprodukční pořizovací ceny nebo ocenění na bázi vlastních nákladů.

Pořizovací cena (dále „PC“) je cena, za kterou byl majetek pořízen, navýšená o náklady, které souvisí s jeho pořízením. Náklady, které souvisí s pořízením majetku, se rozumí především výdaje na poradenské služby, za zprostředkování, správní poplatky, apod. ÚJ má dále možnost do PC zahrnout také úroky z úvěru a to do doby, než je majetek zařazen mezi aktiva. Dále mohou být těmito náklady: clo, montáž, doprava, apod. [7] Metoda ocenění PC se využívá u majetku, který byl získán nákupem. Jde o nejčastější formu ocenění majetku.

Reprodukční pořizovací cena (dále „RPC“) je cena, za kterou by bylo možné majetek pořídit v době, kdy má být o něm účtováno. RPC se využívá u majetku, který byl získán darováním, vložením nebo jde-li o nově zjištěný majetek. [3]

Vlastní náklady (dále „VN“) – jsou přímé a nepřímé náklady vynaložené na výrobu a jinou činnost. Do přímých nákladů se zahrnuje i pořizovací cena surovin, spotřebovaných výkonů a náklady, které vzniknou v přímé souvislosti. Tato metoda se využívá u majetku, který byl vytvořen vlastní činností. [29]

Na pořízení DM může být poskytnuta i **dotace**. Dle ČÚP v případě poskytnutí dotace na dlouhodobý hmotný či nehmotný majetek se PC sníží o hodnotu dotace a majetek se v účetnictví vykáže ve snížené hodnotě na majetkovém účtu. Výše odpisů se pak stanovuje ze snížené pořizovací ceny. [3]

V průběhu životnosti majetku lze ocenění majetku zvýšit o **technické zhodnocení**. Ve vyhlášce v § 47 odst. 3 je TZ definováno jako *„zásahy do majetku uvedeného do užívání, které mají za následek změnu jeho účelu nebo technických parametrů, nebo rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti majetku, včetně nástaveb, přístaveb a stavebních úprav...“* V zákoně je dále stanovena hodnota TZ, aby jej bylo možné aktivovat a zvýšit tak o jeho výši hodnotu předmětného majetku. Před rokem 2014 byla hranice zařazení TZ do majetku v souladu se zákonem o dani z příjmu, tedy pokud hodnota TZ překročila 40 000 Kč. Od roku 2014, kdy došlo k novele zákona, se tato hranice změnila a účetní jednotka musí rozlišovat účetní a daňový pohled na TZ. Hranice pro technické zhodnocení od roku 2014 je dle stanovení ÚJ. Ta ve vnitřní účetní směrnici stanoví hodnotu pro vykazování DM. Hodnota technického zhodnocení majetku se dle účetnictví počítá dohromady za celé účetní období. Odlišnost je u DNM z daňového pohledu, kdy dle ZDP musí TZ překročit 40 000 Kč, ale za jednotlivá TZ. [23]

Odpisy jsou stanoveny s přesností na měsíce. Měsíční odpis je zaokrouhlován na celé koruny nahoru. DM je odpisován od následujícího měsíce po měsíci, ve kterém byl majetek pořízen, pokud účetní jednotka nestanoví ve své vnitřní účetní směrnici jinak. [3]

Oprávkami se rozumí součet odpisů, jde o kumulované odpisy týkající se konkrétního majetku. Zobrazují celkové znehodnocení majetku za dobu jeho existence v podniku.

Zůstatkovou cenou DM se rozumí rozdíl mezi oceněním a oprávkami, tj. kumulovanými odpisy.

2.2.2 Odpisové metody

Existuje nespočet možností, jak stanovit účetní odpisy. Zvolený způsob odpisování zachytí ÚJ ve vnitřní účetní směrnici. Základním předpokladem pro výpočet ÚO je věrné

a skutečné zobrazení reality, proto jakýkoliv způsob stanovení odpisů, který tuto zásadu respektuje, je správný. Mezi základní metody stanovení ÚO patří především následující metody.

Metoda výkonových odpisů

Odpisy pomocí metody založené na výkonu patří mezi nejpresnější odpisovou metodu, protože věrně zachycují skutečně dosažené výkony za dané účetní období. Výše odpisů se odvíjí od dosaženého objemu výkonů daného aktiva. ÚO nelze přerušit, výkonová metoda odpisů však dovoluje v roce, kdy majetek nedosáhl žádného výkonu, aby byl odpis nulový.

Výkonové odpisy se používají pouze u majetku, kde lze přesně určit nebo změřit jeho výkon a toto zjištění není obtížné. Jedná se především o stroje a zařízení. V případě, že u majetku nastane situace, kdy náklady na zjištění takovýchto informací převýší jejich užitek, jedná se o neefektivní metodu. U takového typu majetku by pak bylo vhodnější použití metody časových odpisů.

Typickým příkladem majetku, u kterého lze použít výkonových odpisů, může být například výrobní stroj, kde lze stanovit, kolik je schopen zhotovit výkonů za dobu životnosti. Výše odpisů se bude odvíjet od počtu výkonů za určité období.

Pro výpočet odpisů pomocí metody výkonových odpisů se nejdříve vypočte odpis na jednotku výkonu.

$$\text{Jednotkový odpis} = \frac{VC}{\text{předpokládaný maximální výkon}} \quad (2.1)$$

Roční odpis se zjistí vypočtením jednotkového odpisu vynásobeného skutečným výkonem zařízení za dané období. [6]

$$\text{Roční odpis} = \text{jednotkový odpis} \cdot \text{skutečný výkon} \quad (2.2)$$

Metoda lineárních (rovnoměrných) časových odpisů

V praxi je metoda lineárních odpisů nejjednodušší a nejvíce využívanou metodou. Lineární metoda časových odpisů se využívá u majetku, u kterého očekáváme, že rovnoměrný prospěch a užitečnost majetku bude v každém roce stejná. U takového typu majetku ÚJ odhadne dobu odpisování a podle následujícího vzorce vypočítá roční odpisy popř. měsíční odpisy.

$$Roční\ odpis = \frac{VC}{t} \quad (2.3)$$

Metoda degresivních (zrychlených) časových odpisů

Tato metoda se používá u majetku, u kterého se předpokládá větší užitek popř. opotřebení v prvních letech používání. Nebo v případě, že ÚJ chce majetek co nejdříve odepsat. Jedná tak kvůli možnosti rychlejší obměny zastarávající technologie. Odpisy v prvních letech jsou nejvyšší a postupně se snižují. V posledním roce je odpis ve výši ZC. Odpisy degresivní metodou se vypočítají dle následujícího vzorce. [6]

$$Odpis = \frac{2 * VC * (t + 1 - i)}{t * (t + 1)} \quad (2.4)$$

Metoda progresivních (zpomalených) časových odpisů

Nejméně používanou metodou je metoda progresivních odpisů. Pro tuto metodu je typické, že odpisy jsou na začátku odpisování nízké a v průběhu životnosti majetku se stále zvyšují. Předpoklad pro využití této metody je, že majetek se opotřebovává nejvíce až ke konci jeho životnosti. Tato metoda tak účetní jednotce umožňuje v prvních letech zmenšit náklady a v dalších letech snižovat VH. Příkladem využití této metody může být například odpisování budovy, na kterou v budoucnu bude negativně působit zavedení plánované výroby. Dle následujícího vzorce č. 2.5 lze tyto odpisy vypočítat. [8]

$$Odpis = \frac{2 * VC * i}{t * (t + 1)} \quad (2.5)$$

Metoda komponentního odpisování majetku

V roce 2010 došlo k harmonizaci ČÚP s IFRS, a to v oblasti metod odpisování DM. V ČÚP byla povolena nová metoda, a to metoda komponentního odpisování zavedením nového § 56a vyhlášky 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění pozdějších předpisů. [9]

Dle vyhlášky č. 500/2002 Sb. má ÚJ možnost s ohledem na významnost a věrný a poctivý obraz využít metodu komponentního odpisování a pomocí ní odpisovat stavby, byty, nebytové prostory a hmotné movité věci a jejich soubory. Jde o DHM, u kterého účetní jednotka předpokládá dobu použitelnosti delší než jeden rok. U DNM, dospělých zvířat a jejich skupin nebo pěstitelských celků trvalých porostů nelze předpokládat, že by se dalo uvažovat o nějaké samostatné komponentě, a proto se u takového typu majetku nepoužívá.

Účetní jednotka, při využití komponentní metody, má povinnost určit druh majetku, u kterého metodu aplikuje, stanovit způsob určení a ocenění jednotlivých komponentů a způsob používání. Veškeré tyto informace musí účetní jednotka doložit průkazným účetním záznamem. Při posuzování doby použitelnosti se vychází především ze zkušeností účetní jednotky, i u stejného aktiva pořízeného v různých společnostech, může dojít k tomu, že doba použitelnosti bude odlišná. Závisí to na způsobu, jakým jsou aktivum a jeho komponenty využívány, jak moc jsou zatěžovány a jak často. [16; 18]

Komponenta

Komponenta je definovaná jako určená část majetku nebo určená kontrola výskytu závad, u kterého je výše ocenění významná v poměru k výši ocenění celkového majetku. Další důležitou podmínkou je, že doba použitelnosti této části majetku se významně liší od doby použitelnosti majetku jako souboru majetku. Jednotlivé komponenty musí splňovat všechny tyto podmínky. U aktiva lze vyčlenit i více než jednu komponentu.

Metoda je vhodná pro odpisování majetku, jako jsou například velké výrobní celky, průmyslové stroje a zařízení. U takového majetku je předpoklad, že určitá část může být vystavena tepelnému, mechanickému nebo podobnému působení, a proto se rychleji opotřebovává a je pravděpodobné, že bude potřebovat dřívější obnovu za novou než zbylá část. Samostatnou komponentou se může rozumět například výtah, klimatizace, eskalátor, motor, apod. [9; 18]

Cíle komponentního odpisování

Hlavními cíli komponentního odpisování je co nejvěrněji zobrazovat finanční situaci podniku, a tak rovnoměrně zatěžovat VH. Pomocí komponentního odpisování jsou totiž investice na obnovu aktiva převážně kryty jejími odpisy. Z toho vyplývá, že v případě výměny hlavních náhradních dílů nejsou zaúčtovány jako jednorázový náklad, ale budou se odpisovat jako samostatná komponenta, a tím se postupně do nákladů rozpouštět a VH nebude nárazově ovlivněn. [18]

Tato metoda patří k účetním metodám a z daňového hlediska není uznatelným nákladem. Bohužel je to jeden z důvodů, proč ÚJ tuto metodu nevyužívají tak často. [9]

Účetní zachycení komponentních odpisů

ÚJ stanoví samostatně odpisy pro jednotlivé komponenty a pro zbylou část majetku. I když se jednotlivé části odpisují samostatně, o majetku se účtuje a vykazuje se jako o celku.

Odpisy pomocí komponentní metody budou účtované obdobným způsobem jako odpisy pomocí jiných metod, s tím rozdílem, že bude použita analytická evidence.

Ke konci účetního období ÚJ vykazuje informace o majetku jako o celku. Celkový odpis nalezne v účetnictví na analytickém účtu prvního stupně jako součet odpisů jednotlivých komponent a zbývajících částí majetku. Stejně tak i informaci o celkových oprávkách na účtu opravek k danému majetku. [9, 18]

Výměna komponenty

V případě, kdy účetní jednotka využije komponentní odpisování a vyměňuje komponentu, nelze mluvit o opravě, jako v ostatních případech, ale o investici, která zvyšuje pořizovací cenu aktiva. O náhradních dílech, které splňují podmínky komponenty, se nebude účtovat jako o zásobách.

Při výměně komponenty sníží účetní jednotka o PC původní komponenty výši ocenění celkové ceny majetku a zároveň zvýší PC majetku o hodnotu nové komponenty včetně náhradních dílů, které byly spotřebovány při výměně, a případných vedlejších nákladů, které souvisí s výměnou a jsou v souladu s § 47 vyhlášky č. 500/2002 Sb. Pokud je vyřazena komponenta, která v okamžiku výměny není zcela odepsaná, musí ÚJ provést dodatečný odpis ZC do nákladů.

Ocenění původní a nové komponenty nemusí být vždy ve stejné ceně. V tomto případě se zvýší ocenění celého majetku o skutečnou výši nové komponenty a změní se pouze výše odpisů podle ocenění a doby použitelnosti nové komponenty. [9; 18]

První použití komponentního odpisování na stávajícím majetku

Metodu lze použít i u stávajícího majetku s tím, že se neprovádí přepočet a oprava vykázaných odpisů minulých let. ÚJ tak musí při prvním použití této metody rozdělit celkové ocenění a celkovou výši opravek mezi jednotlivé komponenty, přitom musí součet jednotlivých zůstatkových cen dávat součet původní ZC majetku.

Při přepočtu se celková PC rozdělí na jednotlivé komponenty. U jednotlivých komponent podle doby použitelnosti se vypočítají „fiktivní“ oprávky, které by ÚJ u komponenty odepsala za dobu před použitím této metody. Oprávky ke zbylé části majetku se vypočítají pak jako rozdíl mezi celkovými oprávkami a vypočítanými „fiktivními“ oprávkami všech komponent daného majetku. [9; 18]

Rezerva na opravu dlouhodobého hmotného majetku

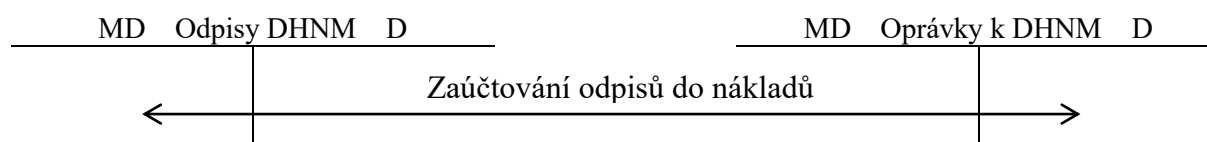
V případě použití metody komponentního odpisování se od roku 2012 nesmí tvořit na tento majetek rezervy na opravu DM. Kdyby ÚJ účtovala kromě komponentního odpisování i o rezervě na opravu DM, objevovaly by se náklady na výměnu komponent v účetnictví dvakrát. [16]

Technické zhodnocení a komponentní odpisování

TZ jsou investiční náklady, které ovlivňují ocenění majetku i u takového, který je komponentně odpisován. Provedené TZ může zvyšovat jak hodnotu zbylé části majetku, tak hodnotu jednotlivých komponent, podle toho na čem bylo zhodnocení provedeno. [18]

2.2.3 Účtování trvalého snížení dlouhodobého majetku

Trvalé snížení hodnoty DM se účtuje na nákladový účet „Odpisy DHNM“ na stranu MD a souvztažně jako zvýšení účtu pro oprávkky na stranu D.



Odpisy se účtují dle odpisového plánu a účtuje se pouze o účetních odpisech. Ve většině ÚJ se účtuje o ročních odpisech. Pouze v případě, kdy velké účetní jednotky prezentují VH častěji než jednou za rok, je nutné účtovat o měsíčních odpisech, a to z důvodu možného zkreslení výsledků. ÚO se účtují do nákladů a ovlivňují tak VH. Jsou daňově neuznatelným nákladem, a proto při úpravě VH na daňový základ vycházíme z daňových odpisů.

Specifickou oblastí účtování o trvalém snížení nastává u goodwillu, ten se řadí mezi nehmotný majetek. Jak uvádí Honzíková [22] „jde o rozdíl mezi cenou zaplacenou nabývající společností a skutečným oceněním majetku a závazků nabývané společnosti dle znaleckého posudku.“ Mohou nastat dvě situace, a to kladný goodwill, nebo záporný goodwill.

O kladném goodwillu účtujeme jako o odpisech do nákladů. V případě záporného goodwillu se provádí zúčtování odpisů do výnosů.

Pokud je majetek zcela odepsaný, to znamená, že zůstatková cena je rovna nule, může ÚJ majetek vyřadit z evidence. Účetní jednotka zaúčtuje vyřazení dlouhodobého majetku na stranu MD účtové skupiny 07, 08 a souvztažně na stranu D účtové skupiny 01, 02 podle typu majetku. [22]

V praxi může dojít k vyřazení majetku před odepsáním celé PC. V tomto případě musí účetní jednotka provést dodatečný odpis. Ten se provádí na konkrétní účty podle způsobu vyřazení. Majetek může být vyřazen z následujících důvodů:

- darováním,
- převodem z podnikání do osobního vlastnictví,
- prodejem,
- likvidací v důsledku mank a škod,
- likvidací v důsledku běžného opotřebení.

Následuje zaúčtování prostřednictvím zápisu, že se jedná o zcela odepsaný majetek. [21]

2.3 Přejídné snížení hodnoty majetku dle ČÚP

V zákoně č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů v § 25 odst. 3 je zásada opatrnosti takto vymezena:

„Účetní jednotky při oceňování ke konci rozvahového dne zahrnují jen zisky, které byly dosaženy, a berou v úvahu všechna předvídatelná rizika a možné ztráty, které se týkají majetku a závazků a jsou jim známy do okamžiku sestavení účetní závěrky, jakož i všechna snížení hodnoty bez ohledu na to, zda je výsledkem hospodaření účetního období zisk nebo ztráta.“ [29]

S dodržováním zásady opatrnosti a věrného a poctivého zobrazení skutečnosti vznikají ÚJ povinnosti, které souvisí s tvorbou opravných položek. OP se tvoří v případě poklesu ocenění, které není trvalého charakteru. V případě snížení hodnoty majetku natrvalo by se jednalo o nezvratné snížení a účtovalo by se tedy o odpisech, viz výše. Tvorba OP k DM není poměrně častá. V případě správně nastavených účetních odpisů by nemělo docházet k velkým rozdílům mezi užitnou (skutečnou) hodnotou a účetní hodnotou majetku. K poklesu hodnoty DM dochází nejčastěji v případech, kdy účetní jednotka zamýšlí prodej aktiva. Prodejní cena majetku je často výrazně nižší než hodnota, ve které je majetek veden v účetnictví. [14]

OP se vytváří za účelem nepřímého snížení ocenění majetkových účtů. Potřeba vytvořit OP nastává na základě provedené inventarizace majetku. [13]

2.3.1 Inventarizace majetku

Dle § 29, 30 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví mají ÚJ povinnost provádět inventarizaci majetku a závazků. Inventarizaci je dle zákona možné provést čtyři měsíce před

a dva měsíce po rozvahovém dni. Inventarizace se provádí buď řádná, a to v termínu předem stanoveném, nebo mimořádná, v době, kdy nastanou rozhodné události pro potřebu zjištění skutečného stavu. Jedná se o případy, kdy dojde k rozdělení podniku, k živelním pohromám apod. Inventarizace se provádí minimálně jedenkrát za rok. [29]

Inventarizací se rozumí soubor prací, které zahrnují dílčí procesy jako je inventura, kterou lze obecně chápat jako proces zjištění skutečných stavů majetku. A to jak dokladovou, tak i fyzickou inventurou. Během inventarizace účetní jednotce vzniká také povinnost, testovat, zda DM je správně oceněn a zda ÚJ vzala v potaz veškerá předvídatelná rizika, která by mohla snížit hodnotu majetku. Proces inventarizace se tedy skládá ze zjištění skutečného stavu majetku pomocí inventury, sepsání zjištěných stavů do inventurních soupisů, procesu porovnání účetních a skutečných stavů, zjištění inventarizačních rozdílů, případného návrhu na jejich vypořádání a v neposlední řadě testování majetku na snížení hodnoty. [15]

Na základě provedené inventarizace se porovnává účetní hodnota zachycená na majetkových účtech s hodnotou skutečně zjištěnou při inventarizaci. V rámci inventarizace DM se zhodnotí zjištěné rozdíly v ocenění jednotlivých aktiv. Inventarizaci podléhají vytvořené opravné položky, u kterých se zkoumá, zda jejich výše odpovídá skutečnosti a zda existuje stále důvod pro jejich trvání. Na základě tohoto zkoumání by došlo buď k jejich zrušení, nebo navýšení. [14]

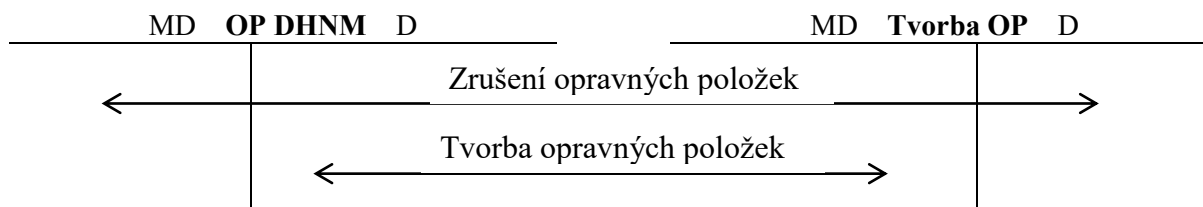
Pokud hodnota zachycená v účetnictví je nižší než hodnota zjištěná při inventarizaci, znamená to, že se tento rozdíl nebude nijak účtovat, jedná se o zvýšení hodnoty majetku, o kterém, jak vyplývá ze zásady opatrnosti, se neúčtuje, šlo by o nadhodnocování majetku.

Pokud nastane druhá varianta a tedy účetní hodnota bude vyšší než skutečná hodnota, jedná se o pokles hodnoty majetku. V tomto případě se zjišťuje, zda pokles hodnoty je trvalého, nebo přechodného charakteru. V případě trvalého charakteru zaúčtujeme odpis. Jestliže ÚJ předpokládá, že tento pokles bude přechodný, vytvoří se OP k majetku, ke kterému se pokles hodnoty vztahuje. [3]

2.3.2 Účtování opravných položek k dlouhodobému majetku

Opravné položky se účtují výsledkově, tím dochází ke zvýšení nákladů a je ovlivněn VH. OP k DM se neřadí mezi zákonné a jsou daňově neuznatelnými náklady. Z toho vyplývá, že OP tvořené k DM nemají vliv na daňový základ. Povinnost tvorby vyplývá z dodržování účetních zásad, tedy zásady opatrnosti a věrného a poctivého zobrazení skutečnosti.

O poklesu hodnoty DM se účtuje na účtech opravných položek na straně D a souvztažně na nákladových účtech stranu MD.



Účet OP, podobně jako účet oprávk, kumuluje veškeré snížení daného majetku, s rozdílem, že účet OP eviduje pouze dočasné snížení. Znamená to, že u účtu opravné položky může dojít ke zrušení již vytvořené OP. Pokud dojde k pominutí skutečnosti, proč byla opravná položka vytvořena, opačným zaúčtováním se zruší. Opravnou položku nelze zrušit ve vyšší částce, než byla vytvořena, protože je zakázáno nadhodnocovat majetek. Z toho vyplývá, že účet OP nemůže nikdy dosahovat aktivního zůstatku, jde tedy o pasivní účet. Maximální výše vytvořené opravné položky může dosahovat 100 % hodnoty ocenění majetku.

OP se zruší pouze v případě, že dojde k pominutí příčiny jejich vzniku, nebo pokud bude majetek, na který byla OP vytvořena, vyřazen, ať už prodejem, likvidací, nebo vkladem. OP se vždy váže ke konkrétnímu majetku a nemůže existovat sama o sobě, je tedy nutné, aby při vyřazení byla zrušena.

Problém současné doby je v tom, že se mnoho ÚJ zaměřuje především na snižování hodnoty, ať už trvalé, nebo přechodné, a to především za účelem optimalizace daňové povinnosti, a ne z důvodu dodržování zásady opatrnosti. To vede k tomu, že ÚJ netvoří OP vůbec. Naopak, pokud by ÚJ záměrně podhodnocovaly majetek, mohlo by to vést také k nespolehlivosti účetních informací. [3]

2.4 Mezinárodní standardy účetního výkaznictví

IFRS jsou projevem snahy o celosvětovou harmonizaci účetnictví. První zmíněné snahy se začaly objevovat v 70. letech a hlavním cílem je sjednocení informačních systémů, zajištění větší srovnatelnosti, srozumitelnosti a spolehlivosti ekonomických informací.

IFRS byly vytvořeny výborem pro tvorbu mezinárodních účetních standardů IASC², který byl založený v roce 1973 jako mezinárodní nezávislá profesní organizace. Po roce 2001 byl výbor nahrazen radou IASB, která pokračuje ve vydávání nových standardů.

Soubor IFRS je tvořen:

- koncepčním rámcem,
- účetními standardy,
- interpretacemi účetních standardů. [2]

²International Accounting Standards Committee

Účetní informace podle IFRS jsou primárně zaměřené na kapitálové společnosti, které emitují cenné papíry na burze a jejímž cílem je dosahování zisku. Od roku 2005 mají společnosti kótované na burze povinnost své výkazy sestavovat podle IFRS. Pro české společnosti to znamená, že musí vést účetnictví dvakrát, jak podle IFRS, tak podle ČÚP z důvodu správného stanovení daňové povinnosti. [1]

IFRS řeší, jak DM držen k prodeji, tak investice do nemovitostí apod. Práce je z rozsahových důvodů zaměřena na standard, který zastřešuje dlouhodobá aktiva určená k podnikání.

2.4.1 Dlouhodobá hmotná aktiva určená k užívání účetní jednotkou

DHA jsou upravena ve standardu IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení. Jedná se o pozemky, budovy a zařízení, které jsou využívány k běžné činnosti podniku (tj. výrobní činnosti, zásobování a administrativní činnosti) a očekává se u nich využitelnost delší než jedno účetní období. Podmínkou pro vykazání takovýchto aktiv, je že

- přinesou ekonomický užitek,
- lze je spolehlivě ocenit. [5]

Krupová (2009) třídí hmotná aktiva na pozemky, budovy, stroje, lodě, letadla, motorové dopravní prostředky, nábytek a příslušenství a na kancelářské zařízení.

2.4.2 Dlouhodobá nehmotná aktiva

DNA jsou definována ve standardu IAS 38 jako nepeněžní aktiva, která nemají hmotnou podstatu. Nehmotnými aktivy jsou například koncese, patenty, licence, goodwill, software, obchodní známky a podobná práva.

Aby mohlo být aktivum zařazeno mezi nehmotné aktivum, musí splňovat podmínky, které stanovuje standard. Standard stanoví, že aktivum

- přinese účetní jednotce ekonomický prospěch,
- lze odlišit od efektu z ostatních aktiv,
- lze spolehlivě ocenit.

U NA je důležitá doba použitelnosti. Pokud nelze stanovit dobu použitelnosti, aktivum nelze amortizovat. Dále podnik pravidelně zkoumá, zda u aktiva nedošlo ke snížení hodnoty nebo zda je doba použitelnosti určitelná. Pokud bude známa doba použitelnosti, aktivum se upraví o možná snížení hodnoty a podnik jej začne amortizovat. [2]

2.5 Trvalé snížení hodnoty aktiv podle IFRS

Trvalým snížením hodnoty dlouhodobého majetku neboli odpisem, rozumíme podle IFRS systematickou alokaci pořizovací ceny aktiva do nákladů popřípadě do PC vyráběných

aktiv. Odpis jako náklad podniku ovlivňuje VH v případě, že není součástí ocenění vyráběných aktiv.

ÚJ odpisuje majetek od okamžiku, kdy je schopný užívání. Ale v případě, že by majetek byl dočasně nevyužíván, nelze odpisování přerušit. Odpisování je zastaveno, pouze je-li majetek prodán, zlikvidován apod., nebo pokud byl podle IFRS 5 převeden do aktiv držených k prodeji.

Dle IFRS je umožněno seskupovat položky DM. To znamená, že jsou sledovány a odpisovány jako celek. Takový způsob odpisování lze použít pouze u majetku, který je stejného technicko-ekonomického určení, a tyto položky nejsou významné. V tomto případě je pro potřeby prodeje či likvidace a jiného způsobu vyřazení používáno ocenění průměrnou cenou.

Výše odpisů aktiv se odvíjí od vstupní ceny, doby použitelnosti a použité metody odpisování.

Majetek je oceňován na základě **pořizovací ceny**. Standard přímo nerozlišuje, zda jde o aktivum nakupované nebo pořízené ve vlastní režii. Do výše ocenění se zařazují takové náklady, které jsou nezbytné, aby aktivum mohlo začít přinášet užitek. Součástí ocenění mohou být například i náklady na demontáž nebo uvedení místa do původního stavu.

Majetek může být pořízen i formou **dotace**. IFRS umožňuje zvolit ocenění dlouhodobého majetku dvěma způsoby:

- pořizovací cena snižena o dotaci,
- výše pořizovací ceny je ponechána a dotace zaúčtována do výnosů.

Doba použitelnosti je ovlivněna podle závislosti. Zda je DM závislý na čase, nebo na předpokládaných celkových výkonech.

Mezi hlavní faktory ovlivňující délku použitelnosti aktiva patří zejména fyzické opotřebení, které je závislé jak na způsobu a intenzitě používání aktiva, tak na přístupu k jeho udržování a provádění pravidelných oprav. Druhým faktorem je morální opotřebení, které je způsobené technickým pokrokem, a tím dochází k zastarávání původního majetku a k jeho neekonomickému využívání. Jako příklad jiného faktoru ovlivňujícího délku používání dlouhodobých aktiv mohou být ekologické důvody.

Podle standardu IAS 16 je doporučováno stanovovat plánovanou dobu používání kratší než dobu životnosti aktiva, protože nelze přesně odhadnout všechny faktory, které na délku používání působí. [2]

2.5.1 Metody odpisování

Podle IFRS by účetní jednotky měly v souladu s principem přiřazování nákladů souvisejícím výnosům volit takové metody odpisování, které nejlépe odpovídají ekonomickým užitkům aktiva. Zvolené metody odpisování a předpoklady by se měly pravidelně přezkoumávat, a to nejméně jednou ročně ke dni sestavení roční ÚZ. V případě významných změn v rozložení ekonomických užitků z aktiva se metoda změní tak, aby odrážela co nejpřesněji skutečnost. Změny metod odpisování se zaúčtují jako změny účetních odhadů dle IAS 8.

Metoda rovnoměrných lineárních odpisů

Metoda lineárních odpisů stejně jako dle ČÚP je jednou z nejčastějších metod pro stanovení výše odpisů. Rozdíl je pouze ve vzorci, který zahrnuje i zbytkovou hodnotu, kterou IFRS vyžaduje zohlednit na rozdíl od ČÚP, kde zohlednění zbytkové hodnoty je pouze dobrovolné.

$$\text{Roční odpis} = \frac{PC - ZH}{t} \quad (2.6)$$

Následující uvedené metody, jako je metoda DDB a metoda SYD, patří mezi metody zrychlených odpisů. Účetní jednotka použije zrychlený způsob odpisování u majetku, kde předpokládá nerovnoměrné opotřebení. [2]

Metoda DDB³

Metoda DDB je založena na stálé odpisové sazbě a na snižující se odepisovatelné základně. Pro výpočet odpisů metodou DDB se nejdříve zjišťuje lineární odpisové procento. Lineární odpisové procento se zjistí jako hodnota PC podělená odhadnutou dobou použitelnosti aktiva převedená na procento.

$$\text{Hodnota části PC} = \frac{PC}{\text{doba použitelnosti}} \quad (2.7)$$

$$LOP = \frac{\text{hodnota části PC}}{PC} * 100 \quad (2.8)$$

³ Double Declining Balance Method

Metoda DDB počítá s lineárním odpisovým procentem vynásobeným dvěma a při zjišťování výše odpisů v jednotlivých letech nebere v úvahu ZH aktiva na rozdíl od ostatních metod.

$$\text{Odpis v 1. roce} = PC * (2 * LOP) \quad (2.9)$$

$$\text{Odpis v } x. \text{ roce} = ZC * (2 * LOP) \quad (2.10)$$

V posledním roce odpisování se už zohlední ZH aktiva a výše odpisu je rovna ZC aktiva snížené o zbytkovou hodnotu. [1]

Metoda sumace čísel SYD⁴

Metoda SYD je založena na rozdíl od metody DDB na klesající odpisové sazbě a na konstantní odepisovatelné základně. Viz následující vzorec. Tato metoda počítá již od začátku s případnou zbytkovou hodnotou aktiva.

$$\text{Roční odpis} = (PC - ZH) * \frac{n + 1 - i}{\frac{n * (n + 1)}{2}} \quad (2.11)$$

Metoda odpisů závislých na výkonu

Odpis založený na výkonové metodě lze použít u majetku, u kterého lze stanovit dobu životnosti a předpokládané množství výkonů. [1]

$$\text{Roční odpis} = (PC - \text{zbytková hodnota}) * \frac{\text{výkon v daném roce}}{\text{celkový výkon}} \quad (2.12)$$

Metoda komponentního odpisování majetku podle IFRS

Metodu komponentního odpisování podle IFRS upravuje standard IAS 16, na jehož základě jsou ÚJ povinny použít komponentní odpisování, a to jsou-li pořizovací náklady jednotlivé komponenty významné v poměru celkových pořizovacích nákladů daného aktiva. Důvodem rady IASB při zavedení povinného použití tohoto typu odpisování byla eliminace budoucích hlavních nákladů na opravy aktiv, a tím přispět k věrnějšímu zobrazení skutečnosti.

⁴ Sum of Years The Digits Method

Podle IAS se může účetní jednotka rozhodnout pro komponentní odpisování i u komponenty, jejíž pořizovací náklady nejsou významné v poměru k celkovým pořizovacím nákladům. [9; 19]

Rozdělování aktiva na jednotlivé komponenty je náročný proces a zahrnuje značné množství práce. Úkolem je zjistit, do jaké míry lze aktivum rozdělit na komponenty při zachování zásady významnosti. Významnou komponentou je myšlena taková komponenta, která má odlišnou dobu životnosti a bude vyžadovat výměnu alespoň jednou v průběhu životnosti aktiva jako celku. Určení komponent je zcela na úsudku účetní jednotky. Standard uvádí jako typický příklad komponentního odpisování trup letadla a jeho motory.

Počet komponent se může lišit v závislosti na povaze a složitosti daného aktiva. Všechny významné části by měly být identifikovány k datu prvotního vykázání a jejich počet by se po tomto datu neměl měnit.

ÚJ rozdělí ocenění majetku na jednotlivé komponenty a zbytek majetku a tyto komponenty pak odpisuje zvlášť. Komponentní přístup k odpisování umožňuje použít rozdílné metody odpisování u jednotlivých komponent. V případě, že některé významné komponenty, na které je majetek rozdělen, mají stejnou dobu použitelnosti a odpisovou metodu, může je účetní jednotka seskupit. Zbytkem majetku je vnímána ta část majetku, která se skládá ze samostatných nevýznamných komponent a je taktéž samostatně odpisována. [17, 19]

Rozdělení majetku na jednotlivé komponenty umožňuje respektovat princip přiřazování nákladů výnosům a prostřednictvím odpisů přiřazovat pořizovací cenu aktiva do jednotlivých účetních období. [2]

Podle IFRS se netvoří opravy na DM, pokud je použita metoda komponentního odpisování, která se ale používá povinně, pokud to povaha majetku dovoluje. [9]

2.6 Přejíždění snížení hodnoty aktiv dle IFRS

Problematikou snižování hodnoty aktiv se dle IFRS zabývá standard IAS 36 – Snížení hodnoty aktiv. Standard se především zabývá snížením hodnoty pozemků, budov, zařízení, investic do nemovitostí a nehmotných aktiv včetně goodwillu. [27]

Dle IAS 36 je potřeba majetek testovat na snížení hodnoty, pokud byly zjištěny indikace možného snížení. [5] Standard uvádí přesně, o jaké náznaky se jedná, ale jde pouze o výčet minimálních náznaků.

- Tržní hodnota daného majetku se během běžného používání nebo během plynutí času snížila více, než ÚJ mohla předpokládat.

- Došlo k významným změnám, nebo se tyto změny mohou očekávat v nejbližší době, a to s nepříznivým účinkem na společnost v tržním, ekonomickém, technologickém, nebo právním prostředí, kde společnost operuje. Nebo jde o změny na specifickém trhu, ke kterému daný majetek ÚJ patří.
- Došlo během období ke zvýšení tržní úrokové míry nebo jiné tržní míry výnosnosti z investic, následkem čehož dojde pravděpodobně k ovlivnění určení hodnoty z užívání daného majetku a k významnému snížení zpětně ziskatelné částky.
- Účetní hodnota čistých aktiv společnosti je vyšší než její tržní kapitalizace.
- ÚJ má důkaz o zastarávání nebo o fyzickém znehodnocení majetku.
- ÚJ má k dispozici důkaz, že výkonnost daného aktiva je nebo bude horší, než očekávala.
- A další. [26]

Existují typy majetků, kde je testování vyžadováno pravidelně, a to především u nehmotných aktiv, u kterých nelze určit dobu životnosti, nebo které dosud nebyly využívány. V neposlední řadě pak u goodwillu. Vyjmenovaný majetek nelze odpisovat a patří mezi nejrizikovější ze všech, a proto je nutné ho pravidelně kontrolovat. [27]

V případě, že existuje náznak, že účetní hodnota je jiná než aktuální hodnota majetku, ÚJ testuje majetek na snížení. Při hodnocení majetku na snížení se zjišťuje tzv. zpětně ziskatelná částka. Pokud je zpětně ziskatelná částka nižší než hodnota v účetnictví, je nutné vykázat ztrátu ze znehodnocení aktiva. [1] Zpětně ziskatelná částka je dle standardu vymezena jako částka vyšší ze dvou hodnot. Porovnává se hodnota fair value snížená o náklady spojené s prodejem a hodnota z užívání aktiva. [5]

Jak tvrdí Krupová [5, s. 397] fair value definuje standard IAS 8 jako „*částku, kterou je možné získat z prodeje aktiva nebo z penězotvorné jednotky v nespřízněné transakci mezi znalými, ochotnými stranami, minus náklady na vyřazení.*“

„*Fair value*, jak tvrdí Dvořáková [2, s. 54], je definována jako částka, za kterou by bylo možné směnit aktivum nebo vyrovnat závazek mezi informovanými partnery ochotnými uskutečnit transakci za obvyklých podmínek.“

Ocenění ve fair value se může pro jednotlivé typy majetku lišit. Podle standardu IAS 16 se stanovení reálné hodnoty provádí obvykle jako stanovení tržní ceny prováděné běžně profesionálním odhadcem. Podle IAS 38 se zjištění reálné hodnoty provádí porovnáním cen na aktivním trhu. [25]

Fair value, neboli reálná hodnota, je hodnota, která je zjistitelná na konkrétním trhu. Stanovením RH se zabývá standard IFRS 13, který dále stanovuje, jak má ÚJ postupovat při

zjišťování hodnoty a který trh zvolit pro získání informací o tržních cenách. ÚJ má zvolit ústřední trh, to je trh, na kterém je konkrétní aktivum nejdůležitější a uskutečňuje se s ním největší objem transakcí.

Pokud pro dané aktivum neexistuje aktivní trh, lze RH nejlépe stanovit jako částku sjednanou ve smlouvě o prodeji a sníženou o odhadnuté náklady prodeje za obvyklých podmínek. Pokud ani tato smlouva neexistuje lze dle IAS 36 doporučit stanovení hodnoty podle srovnatelné transakce s podobnými aktivy.

Hodnota z užívání se vyjadřuje jako očekávané peněžní toky, které aktivum může v budoucnu přinést. Jde tedy o příjmy z užívání majetku snížené o provozní výdaje. Problém při zjišťování hodnoty z užívání nastává u majetku, který sám peněžní toky nevytváří. [7]

S koncem účetního období přichází i povinnost účetní jednotky přeceňovat majetek. ÚJ při přeceňování DM může dle IFRS využít dva modely přecenění. Jedná se o model historické ceny a model přecenění na fair value. IFRS použití fair value u některého typu majetku vyžaduje, u jiných je tento model rovnocenný s modelem historických cen. Při přeceňování DM dle IAS 16 a IAS 38 je zcela na ÚJ, který způsob si vybere. [2]

2.6.1 Model historické ceny

Při využití modelu historické ceny je účetní jednotce povoleno pouze hodnotu majetku snižovat, popřípadě zvyšovat na úroveň minulého přechodného snížení. Hodnota majetku nemůže převýšit prvotní ocenění. Nelze tedy účtovat o zvýšení hodnoty. Model historické ceny spočívá v tom, že aktivum je oceněno ve výši původní PC (historické ceny) snížené o oprávky, tedy kumulované odpisy, a kumulované ztráty ze snížení hodnoty.

V modelu historické ceny ÚJ testuje majetek na snížení hodnoty. Ocenění majetku by mělo vyjadřovat užitky, které účetní jednotka od majetku očekává. Pokud jsou předpokládáné užitky z aktiva nižší, než je ocenění v účetnictví, účetní jednotka provede snížení hodnoty a vytvoří tak opravnou položku. Pokud v následujícím období dojde k pominutí přechodného snížení, účetní jednotka zaznamená toto zvýšení v účetnictví, nesmí však hodnotu majetku navýšit o více než jsou vytvořené opravné položky. Také je důležité zmínit, že opravné položky lze tvořit pouze v modulu historických cen. [2]

2.6.2 Model přecenění fair value

Druhou možností jak přecenit majetek dle IFRS je model fair value. Model fair value je založený na zjišťování aktuální cenové hladiny na trhu. Výhodou přecenění na fair value je, že ÚJ má možnost nejen hodnotu majetku snižovat, ale v případě, že dojde ke zhodnocení aktiv, může hodnotu majetku zvýšit. Tento model je v poslední době využíván stále více. [2]

Při výpočtu výše odpisů pro následující období musí účetní jednotka upravit odpisový plán a počítat odpisy z hodnoty nového ocenění.

V případě přecenění na fair value má ÚJ dvě varianty a podle toho se také vypořádají stávající oprávky. Pokud účetní jednotka pro určení fair value využila cenu podobného aktiva, tedy stejně starého a opotřebovaného, pak jsou oprávky zcela eliminovány ve prospěch brutto hodnoty daného aktiva. A dojde k přecenění pouze brutto hodnoty aktiva. Pokud ÚJ k přecenění využila druhou variantu, tedy cenu nového aktiva, pak dojde k úpravě jak brutto hodnoty aktiva, tak k přepočtu oprávek.

Změny v ocenění oproti původní hodnotě aktiva se provádí současně přes zvýšení fondu z přecenění. [2]

3 Komparace vybraných problémů českého účetnictví a IFRS

Zásadním rozdílem mezi IFRS a českými účetními předpisy je už samotný přístup k účetnictví. Zatímco český účetní systém je založený na zákonech a pravidlech a stanovuje tak postup. IFRS jsou chápány spíše jako informační systém, který upravuje výstupy a umožňuje tak objektivní srovnání hospodaření společnosti. IFRS klade větší důraz na srovnatelnost a zachycení věrného obrazu účetnictví.

Při zachování zásady opatrnosti a věrného a poctivého zobrazení skutečnosti musí účetní jednotka snižovat dle potřeby hodnoty dlouhodobých aktiv a vykazovat tak co s největší přesností jejich aktuální hodnotu. Při využívání nástrojů pro výpočet snížení hodnoty dlouhodobých aktiv jak podle českých účetních předpisů, tak podle mezinárodních účetních standardů, se vychází již z prvotního ocenění. Rozdíly se ale vyskytují už na samotném začátku a tedy již při zařazování majetku do dlouhodobých aktiv.

Dlouhodobé nehmotné aktiva

Do dlouhodobých nehmotných aktiv, ať už jde o nehmotná aktiva vytvořená vlastní činností nebo pořízená nákupem, se dle IFRS řadí taková aktiva, u kterých se předpokládají budoucí ekonomické užitky, které se dají odlišit od jiných aktiv a v neposlední řadě musí jít aktivum spolehlivě ocenit. Dle ČÚP je jako dlouhodobý nehmotný majetek považován takový majetek, který splňuje výši ocenění, kterou stanoví účetní jednotka ve vnitřní účetní směrnici a v podniku se předpokládá jeho používání delší než jeden rok. Majetek, který lze zařadit mezi nehmotný, české účetní předpisy stanovují výčtem v zákoně.

Zatímco české účetní předpisy umožňují náklady na výzkum a vývoj zahrnout do nehmotného majetku, dle IFRS toto nelze. Náklady spojené s výzkumem nelze za žádných okolností zařadit do aktiv, na rozdíl od nákladů na vývoj, které za určitých podmínek můžeme brát jako nehmotné aktivum. Výsledky vývoje lze zahrnout do majetku pouze tehdy, má-li účetní jednotka jistotu technické proveditelnosti. To znamená, že vývoj bude možné reálně dokončit a účetní jednotka má záměr vývoj dokončit. S tím souvisí další podmínka, a to, že musí mít dostatek zdrojů pro jeho dokončení. U majetku se dále předpokládá, že bude možné jej v budoucnu využívat, nebo prodat a bude tak přinášet ekonomické užitky. Účetní jednotka musí být schopná jej spolehlivě ocenit. Náklady na výzkum se dle IFRS účtují v plné výši do nákladů, a to do období, ve kterém vznikly. [20]

Novinkou od roku 2016 je chápání zřizovacích výdajů. Do roku 2015 účetní jednotky dle českých účetních předpisů zařazovaly zřizovací výdaje jako nehmotná aktiva, a tak je i odpisovaly. Dle IFRS byly zřizovací výdaje účtovány přímo do nákladů do období, ve

kterém vznikly. S novelou vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb. o účetnictví se položka zřizovacích výdajů ruší a dochází tak k dalšímu sblížení s mezinárodními účetními standardy. [29]

Dlouhodobá hmotná aktiva

V oblasti dlouhodobých hmotných aktiv nalezneme rozdíl například v chápání náhradních dílů. Dle IFRS je na náhradní díly a servisní zařízení za určitých podmínek nahlíženo ne jako na zásoby, ale na hmotný majetek. Na rozdíl od českých účetních pravidel, kde jsou chápány pouze jako zásoba. V případě, že náhradní díly, nebo součásti zařízení jsou významné a budou v podniku déle než jeden rok, účetní jednotka je zařadí do dlouhodobého majetku a odpisuje je. [7] Náhradní díly jako aktivum je možné zařadit jako dlouhodobý majetek i dle ČÚP pouze v případě, kdy účetní jednotka využije možnost použití komponentní metody odpisování.

3.1 Prvotní ocenění aktiv

Oceňování majetku při pořízení je obdobné jako dle českých účetních předpisů. Majetek se oceňuje na základě pořizovací ceny. Pořizovací cena je založena na samotné ceně pořizovaného majetku zvýšené o vedlejší pořizovací náklady související s uvedením majetku do užívání. Náklady, které jsou součástí ocenění dle českých účetních předpisů, jsou vymezeny v § 47 vyhlášky č. 500/2002 Sb., a jsou to především náklady:

- na přípravu a zabezpečení pořizovaného majetku, zejména odměny za poradenské služby a zprostředkování, správní poplatky,
- úroky, zejména z úvěrů, pokud tak rozhodne účetní jednotka,
- průzkumné, geologické, geodetické a projektové práce vč. variantních řešení, zařízení stavenišť, odstranění porostu, clo, dopravné, montáž,
- licence, patenty a jiná práva využitá při pořizování majetku, nikoliv pro budoucí provoz,
- vyřazení stávajících staveb nebo jejich částí v důsledku nové výstavby
- náhrady za omezení vlastnických práv, náhrady majetkové újmy vlastníkovatd.

Naopak do pořizovací ceny dlouhodobého majetku nelze zahrnout:

- opravy a údržba,
- kurzové rozdíly,
- smluvní pokuty a úroky z prodlení, popřípadě jiné sankce ze smluvních vztahů
- náklady na zaškolení pracovníků,
- náklady na vybavení pořizovaného dlouhodobého majetku zásobami,

- náklady na biologickou rekultivaci, atd. [28]

IFRS na rozdíl od ČÚP umožňuje do pořizovací ceny zařadit také náklady na demontáž nebo uvedení místa do původního stavu, na které bude účetní jednotka vytvářet rezervu. Vznikne určitý závazek dle IAS 37 – Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva a o tuto výši se pak navýší pořizovací cena, která se v odpisech bude postupně rozpouštět do nákladů. Standard IAS 16 přímo nerozlišuje, zda jde o aktivum nakupované nebo pořízené ve vlastní režii. Oba typy pořízení se oceňují na stejném základě. Do výše ocenění se zařazují takové náklady, které jsou nezbytné, aby aktivum mohlo začít přinášet užitek. Pokud náklady na vnitropodnikové služby nebo záběh výroby nejsou nezbytně nutné k uvedení majetku do užívání, nelze je do pořizovací ceny dle IFRS zařadit.

Poskytnuté dotace

V případě majetku, který je pořízen a je na něj poskytnuta dotace se dle IFRS berou v úvahu dvě možnosti ocenění. První možností je aktivovat majetek v pořizovací ceně snížené o hodnotu poskytnuté dotace. Tento způsob ocenění je vhodný použít v případě, že účetní jednotka nebude majetek následně přeceňovat na hodnotu fair value (cena zjištěná na aktivním trhu v době přecenění), protože tento způsob může výrazně podhodnotit majetek. V případě přecenění na hodnotu fair value by došlo k výraznému nárůstu hodnoty aktiva, oproti hodnotě, ve které by byl majetek zařazen. Nebo nastává druhá varianta, a to vykázání majetku v celkové pořizovací ceně, kdy hodnota dotace je postupně v průběhu životnosti aktiva rozpouštěna prostřednictvím časového rozlišení do výnosů. České účetní předpisy nabízejí pouze první variantu, a to o dotaci snížit hodnotu ocenění. [2]

Zálohy v cizí měně

Ocenění majetku může být závislé i na místě, odkud je majetek pořizován. Pokud na majetek, který je pořizován, je poskytnutá záloha v cizí měně, liší se IFRS a ČÚP v hodnotě, ve které je aktivum posléze zařazeno. Zatímco IFRS zálohu ocenění kurzem při zaplacení zálohy a v takové výši se i stane součástí pořizovací ceny, ČÚP berou zálohu jako finanční aktivum, a tak ji i přeceňují aktuálním kurzem. Do majetku se dostane až v hodnotě, kdy je oceněna konečným kurzem. [20]

3.2 Odpisování

V rámci odpisování nalézáme rozdíl již v přístupu, kdo majetek může odpisovat. Subjekty, které mohou majetek dle ČÚP odpisovat, jsou v zákoně vymezeny následujícím způsobem. Účetní jednotky, které mají vlastnické právo k danému majetku nebo které

s majetkem hospodaří, ať už jde o státní majetek nebo majetek územně samosprávných celků. Může se jednat i o situaci, kdy účetní jednotky majetek používají na základě smlouvy o výpůjčce, nebo kdy vlastnické právo nabydou na základě projevu vůle jiným způsobem než převzetím věci. Dále také v případě, kdy podle smlouvy například o nájmu je nájemce oprávněn o majetku účtovat a odpisovat jej. Specifickými případy, kdy účetní jednotky mohou odpisovat majetek, je například technického zhodnocení. Pokud pronajímatel dá souhlas nájemci, nájemce je oprávněn provedené technické zhodnocení na pronajímané věci odpisovat. Stejně tak u majetku pořízeného na finanční leasing, pokud leasingová společnost dá souhlas, může účetní jednotka provedené technické zhodnocení odpisovat. [12] Podle IFRS není základem právní forma, ale schopnost dané aktivum kontrolovat, tedy ovládat. [20]

Při samotném zařazení aktiva do majetku a při zjišťování, zda podléhá odpisování či nikoliv, vznikají rozdíly. Prvním rozdílem může být, že IAS 38, který upravuje nehmotná aktiva, na rozdíl od českých účetních předpisů, připouští možnost, že u některých nehmotných aktiv nelze stanovit dobu použitelnosti a na tomto základě je pak nelze odpisovat. V průběhu životnosti aktiva může dojít k zjištění doby životnosti, a pak i tento majetek je odpisován. Do té doby se taková aktiva pravidelně jednou ročně přezkoumávají. České účetní předpisy možnost neurčitosti doby životnosti neznají a všechna nehmotná aktiva mají určitelnou dobu životnosti, a proto jsou i vždy odpisována, pokud nepatří do aktiv, která jsou z odpisování vyřazena.

Některé typy aktiv, jako je například goodwill, se dle IFRS neodpisují, ale jsou pravidelně testována na snížení hodnoty. Dle ČÚP lze odpisovat jak kladný, tak záporný goodwill. S novelou zákona od roku 2016 se změnila maximální doba odpisování goodwillu a zvýšila se z 60 na 120 měsíců. [29]

Standard IAS 16 dále povoluje možnost seskupovat dlouhodobý majetek, který je stejného technicko-ekonomického určení a položky nejsou významné jako jeden celek, a tak ho i odpisuje. [25]

Metody odpisování

Metody odpisování jsou dle ČÚP podobné jako dle mezinárodních standardů, ale i tak se mnoho rozdílů najde. Účetní jednotky nejčastěji volí lineární, časovou nebo výkonovou metodu. Úprava nabízí ale ještě jednu variantu, a to komponentní odpisování. České účetní předpisy metodu komponentního odpisování definují pouze jako jednu z možností účetních odpisů, a to i v případě, že by komponentní metoda zajistila věrnější a poctivý obraz účetnictví. Je tedy zcela na rozhodnutí účetní jednotky, zda tuto metodu využije. Na rozdíl od

mezinárodního standardu IAS 16, který tuto metodu definuje jako povinnou, a to v případě jsou-li náklady na komponentu významné v poměru k celkovým pořizovacím nákladům.

Komponenta

Definice komponenty podle ČÚP je srovnatelná s definicí podle IAS 16. Tzn., že komponentou rozumíme část majetku, u které je výše ocenění významné v poměru k výši ocenění celého majetku a doba použitelnosti komponenty se významně liší od doby použitelnosti majetku jako celku. [9]. Účtování komponent při výměně je obdobné dle IFRS. [20] Rozdílnost doby použitelnosti jednotlivých komponent je především dána tím, že jednotlivé části se opotřebovávají a znehodnocují různou rychlostí, některé mohou mít vyšší riziko znehodnocení nebo zastarávání než ostatní. [19]

Za komponentu dále může být považována pravidelná generální kontrola nebo generální oprava, a tak uznána jako aktivum, pokud splňuje stanovená kritéria. Dle ČÚP může být generální oprava aktivována, pouze pokud účetní jednotka zvolí komponentní metodu odpisování. Podobně jako při vyčlenění náhradních dílů jako komponent, účetní jednotka vyčlení část pořizovací ceny jako hodnotu generální opravy, která bude prováděna pravidelně po uplynutí stanovené doby, nebo po určitém počtu provedených výkonů. Tak se aktivuje jako samostatné aktivum a po stanovenou dobu je odpisována do nákladů. V případě dřívější opravy se zůstatková cena generální opravy plně odepíše najednou do nákladů a zařadí se v novém ocenění. [20]

Mezinárodní standardy finančního výkaznictví při použití komponentní metody vykazují a odpisují jednotlivé komponenty, na které je majetek rozdělen, zvláště. ČÚP sice povolila tuto metodu používat, ale majetek se stále vykazuje jako jeden celek, pro evidenci odpisů jednotlivých komponent účetní jednotka zvolí vhodnou analytickou evidenci. IFRS povoluje i možnost slučování jednotlivých komponent, pokud mají stejnou dobu použitelnosti a je použita stejná metoda odpisování. [17] Dle ČÚP není slučování komponent povoleno.

Zbytková hodnota

Zbytková hodnota je v českém účetnictví zakotvena ve vyhlášce č. 500/2002 § 56 odst. 3 a rozumí se jí částka, kterou účetní jednotka může získat v okamžiku předpokládaného vyřazení majetku. Účetní jednotka vytvoří takový odpisový plán majetku, kdy po sečtení všech odpisů za dobu používání majetku a přičtení ZH bude částka rovna pořizovací ceně. Pokud například ÚJ předpokládá prodej majetku za určitou cenu, vytvoří odpisový plán se ZH ve stejné výši, pak v období, kdy dojde k vyřazení a prodeji majetku, nebude VH touto skutečností ovlivněn. Dojde k odpisu majetku prodejem, tím se navýší náklady a zvýší výnosy

o částku z prodeje. Používání zbytkové hodnoty dle ČÚP není pro účetní jednotku povinné. [6] Dle IFRS je ZH stejně definována. Musí být pravidelně přezkoumávána, a to nejméně jedenkrát ke konci účetního období. Pokud dojde ke změně zbytkové hodnoty, účtuje se jako změna účetního odhadu dle IAS 8. Zbytková hodnota může dosahovat maximálně částky, která odpovídá účetní hodnotě. Pokud však nastane, že ZH je na úrovni účetní hodnoty, odepisovatelná částka je pak rovna nule a majetek se přestane odpisovat do doby, než ZH klesne pod úroveň účetní hodnoty. V praxi je časté, že ZH je nepatrná a může tak být při výpočtech nevýznamná. [27]

Pokud účetní jednotka nevyužije metodu komponentního odpisování, veškeré výdaje, které souvisí s výměnou a obnovou, se účtují jako oprava, popř. technické zhodnocení. Technické zhodnocení jako takové zvyšuje ocenění daného majetku, ale nelze jej odpisovat zvlášť jako samostatné aktivum. Aby bylo o TZ navýšeno ocenění majetku, musí navíc splňovat hodnotu určenou účetní jednotkou. [20]

Rezerva na dlouhodobý majetek

Dle IFRS je tvorba rezerv na opravu dlouhodobého majetku v rozporu s IAS 37, protože při využití komponentního odpisování nelze tvořit rezervu na dlouhodobý hmotný majetek. Zatímco ČÚP nemají povinnost komponentní metodu odpisování využít a mohou tak tvořit tyto rezervy. IFRS tuto možnost nemá a musí komponentní metodu využít vždy, kdy je to možné. [20]

Změny v odpisování

Významná je i problematika změny v odpisování. IFRS účetním jednotkám stanovuje povinnost každoročně kontrolovat, jestli nenastaly významné změny v předpokladech pro výpočet odpisů. Popřípadě, zda není potřeba provést změnu metody odpisování. České účetní předpisy se touto oblastí moc nezabývají a změnám se brání. Při stanovení doby, metody odpisování a zbytkové hodnoty, lze tyto údaje měnit ve výjimečných případech, pokud dojde k významné změně. České účetní předpisy, stejně jako IFRS, používají prospektivní metodu pro úpravu odpisů. To znamená, že nelze měnit již vykázané odpisy z minulosti. Měnit lze pouze odpisy v aktuálním období nebo v období následujícím.

3.3 Následné přecenění k datu účetní závěrky

České účetní předpisy umožňují oceňovat dlouhodobý majetek hmotný i nehmotný pouze na bázi historických cen, tj. pořizovací cenou. V případě následného přeceňování aktiv

ČÚP využívá k zachycení změn opravné položky. Pokud tedy dojde ke snížení hodnoty aktiva, vytvoří účetní jednotka opravnou položku. V případě, že by hodnota naopak stoupla, účetní jednotka z důvodu zásady opatrnosti o tomto stavu nemůže účtovat. IFRS se touto problematikou zabývá hlouběji a klade větší důraz na stanovení hodnoty aktiv. Také povoluje přeceňovat aktiva jak na bázi historických cen, tak na bázi reálné hodnoty. Použitím reálné hodnoty umožňuje účetní jednotce lépe odrážet změny na trhu a reálněji vykázat hodnotu aktiva. ČÚP dovolují použití reálné hodnoty pouze u dlouhodobých finančních aktiv. [5]

Tvorba opravných položek

Účetní jednotka má účtovat o opravné položce v době, kdy dojde ke snížení hodnoty majetku, a to zjištěné na základě provedené inventarizace. Kdy účetní jednotka porovnává účetní hodnotu se skutečnou hodnotou majetku, tedy ČÚP nevymezuje přesně, o jakou hodnotu se jedná, ale nejčastěji to může být prodejní cena majetku, která často bývá výrazně nižší než hodnota v účetnictví. IFRS zde přesně vymezuje, s jakou hodnotou má být aktivum porovnáváno, a to s tzv. zpětně získatelnou cenou, tedy částkou nižší ze dvou hodnot. Tzn. hodnotou fair value sníženou o náklady spojené s prodejem a hodnotou z užívání aktiva. IFRS dále také ve standardu definuje, za jakých příčin účetní jednotka má provést test na snížení hodnoty aktiva a u kterých aktiv ho má provádět pravidelně. [2]

Zrušení opravných položek

V okamžiku pominutí snížení lze opravné položky rozpustit, a to buď rozvahovým, nebo výsledkovým způsobem. IFRS preferuje zrušení opravné položky rozvahovým způsobem, to znamená, že se opravné položky rozpouští oproti položce rozvahy. Zatímco dle českých účetních předpisů je upřednostňován způsob výsledkový a tedy jako snížení nákladů. Vliv na výsledek hospodaření je u obou způsobů v důsledku stejný a jde pouze o techniku, jak zaznamenat tyto transakce. [1]

Oceňování na bázi fair value

Dle IFRS lze majetek přeceňovat jak na bázi historických nákladů, tak na bázi reálné hodnoty. I přes neustálou harmonizaci s IFRS, ČÚP stále neumožňují přeceňovat dlouhodobý majetek na reálnou hodnotu. K reálné hodnotě se české účetnictví zatím staví velmi opatrně a reálnou hodnotu využívá pouze u majetku, který lze poměrně snadno zjistit.

Fair value, neboli reálná hodnota, se obvykle u pozemků budov, strojů a zařízení stanovuje jako tržní cena většinou na základě odhadu znalce. V případě, že se reálná hodnota významně liší od účetní hodnoty, je třeba provést přecenění. [26] Standard nestanovuje přímo,

jak často má být reálná hodnota přezkoumávána. RH má být přeceňována v takových intervalech, aby nedocházelo k velkým výkyvům mezi účetní a reálnou hodnotou. U některých aktiv stačí interval 3 až 5 let. [10] Pokud ÚJ zvolí model přecenění u položek pozemků, budov a zařízení, musí být přeceněna celá třída pozemků, budov a zařízení. [26]

Přecenění na reálnou hodnotu umožňuje nejen hodnotu majetku snižovat, ale i zvyšovat. Pokud po přecenění dojde ke zvýšení hodnoty nad úroveň zůstatkové ceny, kterou by aktivum mělo, pokud by se nepřeceňovalo, zaúčtuje to zvýšení hodnoty proti vlastnímu kapitálu (tj. do fondu z přecenění). Jestliže po přecenění dojde ke snížení hodnoty pod úroveň zůstatkové ceny (kterou by aktivum mělo, kdyby se nepřeceňovalo), účtovalo by se snížení výsledkově do nákladů. V případě, že by aktivum bylo před přeceněním směrem nahoru, už jednou přeceněno směrem dolů, vypořádá se první rozdíl výsledkově do výše zůstatkové ceny, kterou by aktivum mělo, kdyby se model přecenění nepoužíval. Stejně tak, kdyby došlo přeceněním ke snížení, nejdříve se vyrovná fond z přecenění a poté se účtuje výsledkově. [10]

Příklad přecenění na reálnou hodnotu

Při přeceňování na reálnou hodnotu existují dva způsoby, jak vypořádat oprávky. Následující příklad zobrazuje obě varianty. Jak eliminaci opravek, tak vypořádání poměrem a jejich dopad na účtování. [5]

Společnost nakoupila výrobní stroj za 3 630 000 Kč. Doba životnosti byla stanovena na 15 let. Po 5 letech byl výrobní stroj přeceněn na reálnou hodnotu. Reálná hodnota byla stanovena znaleckým odhadem na 2 800 000 Kč.

Výpočet ročního odpisu:

$$\text{Roční odpis} = \frac{3\,630\,000}{15} = 242\,000$$

Tab. 3.1 Výchozí hodnoty

Hodnoty výrobního stroje před přeceněním v Kč	
Pořizovací cena	3 630 000
Oprávky za 5 let	1 210 000
Zůstatková cena	2 420 000

Zdroj: vlastní zpracování

První tabulku zobrazuje výchozí hodnoty, tedy pořizovací cenu a oprávky za uplynulých 5 let. Zůstatková cena je stanovena jako rozdíl pořizovací ceny a dosud odepsaných opravek.

Tab. 3.2 Vypořádání opravek pomocí eliminace v Kč

	Původní hodnoty	Hodnoty po přecenění
Pořizovací cena	3 630 000	3 630 000
Oprávky za 5 let	1 210 000	830 000
Zůstatková cena	2 420 000	2 800 000

Zdroj: vlastní zpracování

V případě eliminace dojde ke změně opravek jako rozdíl mezi pořizovací cenou a novou zůstatkovou cenou. V účetnictví se zaúčtuje změna mezi původní a novou výší opravek jako snížení opravek a zvýšení fondu z přecenění.

Pozemky, budovy, zařízení	Oprávky	Fond z přecenění
PS 3 630 000	1. 380 000 PS 1 210 000	1. 380 000

Tab. 3.3 Změna odpisového plánu po přecenění v Kč

Rok	PC	Odpis	Oprávky	ZC
2010	3 630 000	242 000	242 000	3 388 000
2011	3 630 000	242 000	484 000	3 146 000
2012	3 630 000	242 000	726 000	2 904 000
2013	3 630 000	242 000	968 000	2 662 000
2014	3 630 000	242 000	1 210 000	2 420 000
přecenění	3 630 000		830 000	2 800 000
2015	3 630 000	280 000	1 110 000	2 520 000
2016	3 630 000	280 000	1 390 000	2 240 000
2017	3 630 000	280 000	1 670 000	1 960 000
2018	3 630 000	280 000	1 950 000	1 680 000
2019	3 630 000	280 000	2 230 000	1 400 000
2020	3 630 000	280 000	2 510 000	1 120 000
2021	3 630 000	280 000	2 790 000	840 000
2022	3 630 000	280 000	3 070 000	560 000
2023	3 630 000	280 000	3 350 000	280 000
2024	3 630 000	280 000	3 630 000	0

Zdroj: vlastní zpracování

Z důvodu přecenění dochází i ke změně odpisového plánu. Přepoččet odpisového plánu při eliminaci opravek zobrazuje tabulka č. 3.3. Životnost majetku je stanovena na 15 let, proto v prvních pěti letech je odpis stanoven lineárně z pořizovací ceny. V roce, kdy dojde k přecenění, musí být odpisový plán přepočítán na zbytek let, která zbývají do konce životnosti zařízení, tj. 10 let. Dojde k úpravě opravek a zůstatkové ceny. Aktivum po přecenění má hodnotu ve výši 2 800 000 Kč. Odpis je stanoven lineárně na deset let z nové zůstatkové ceny.

Tab. 3.4 Vypořádání opravek pomocí poměru v Kč

	Původní hodnoty	Hodnoty po přecenění
Pořizovací cena	3 630 000	4 200 000
Oprávký za 5 let	1 210 000	1 400 000
Zůstatková cena	2 420 000	2 800 000

Zdroj: vlastní zpracování

Zůstatková cena se zvýšila o 380 000 Kč, ve stejném poměru byly zvýšeny i ostatní hodnoty v tabulce (viz tab. 3.4). Koeficient je stanoven poměrem zůstatkové ceny po přecenění a původní zůstatkové ceně aktiva. Tímto koeficientem byla navýšena pořizovací cena a hodnota opravek. V účetnictví bylo zaúčtováno zvýšení pořizovací ceny i opravek oproti fondu z přecenění.

Pozemky, budovy, zařízení	Oprávký	Fond z přecenění
PS 3 630 000	PS 1 210 000	1. 380 000
1. 570 000	1. 190 000	

Tab. 3.5 Změna odpisového plánu v Kč

Rok	PC	Odpis	Oprávký	ZC
2010	3 630 000	242 000	242 000	3 388 000
2011	3 630 000	242 000	484 000	3 146 000
2012	3 630 000	242 000	726 000	2 904 000
2013	3 630 000	242 000	968 000	2 662 000
2014	3 630 000	242 000	1 210 000	2 420 000
přecenění	4 200 000		1 400 000	2 800 000
2015	4 200 000	280 000	1 680 000	2 520 000
2016	4 200 000	280 000	1 960 000	2 240 000
2017	4 200 000	280 000	2 240 000	1 960 000

2018	4 200 000	280 000	2 520 000	1 680 000
2019	4 200 000	280 000	2 800 000	1 400 000
2020	4 200 000	280 000	3 080 000	1 120 000
2021	4 200 000	280 000	3 360 000	840 000
2022	4 200 000	280 000	3 640 000	560 000
2023	4 200 000	280 000	3 920 000	280 000
2024	4 200 000	280 000	4 200 000	0

Zdroj: vlastní zpracování

Vypořádáním opravěk pomocí poměru se zvyšuje i pořizovací cena takového majetku. Předcházející tabulka č. 3.5 zobrazuje změnu odpisového plánu při použití modelu přecenění a přepočtu opravěk poměrem. V prvních pěti letech je odpis stanoven lineárně z pořizovací ceny 3 630 000 Kč na období 15 let. Následujících deset let bude odpis ve výši 280 000 Kč stanovený z nové zůstatkové ceny a zbývajících počtu let do konce životnosti aktiva.

3.4 Vykazování

S účtováním o odpisech a opravných položkách vzniká povinnost tyto informace zaznamenat ve výkazech. ČÚP předepisují účetní postupy na rozdíl od IFRS, které účetním jednotkám dávají větší volnost, ale kladou větší důraz na informace, které musí být ve výkazech zaznamenány. Cílem standardu je především srovnatelnost a transparentnost účetních závěrek mezi jednotlivými účetními jednotkami. [4]

Vykazování odpisů a opravných položek podle ČÚP před a po změně zákona

Novela zákona o účetnictví přináší kromě jiného i novou podobu výkazů. Tato změna se týká VZZ a nese s sebou jak nová označení položek, tak změnu v položkách pro trvalé a přechodné snížení hodnoty majetku. Do roku 2015 se OP evidovaly ve VZZ v kolonce společné pro změnu stavu rezervy a opravných položek v provozní oblasti. Nyní byly opravné položky z tohoto místa vyňaty. Nově vznikla ve výkazu položka „Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku, která se dále dělí na „Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku – trvalé“ a „Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku – dočasné“. [11]

Nedostatky, kterých se české účetní jednotky dopouští

Pro vykazování dlouhodobého majetku ve skutečné výši slouží jak odpisy, tak opravné položky. Účetní jednotky všeobecně opravné položky k dlouhodobému majetku nevytváří tak často i přesto, že důvody pro jejich tvorbu existují. Hlavním důvodem většinou bývá větší

náročnost, což se týká náročnosti inventarizace, propočtu adekvátních hodnot dlouhodobého majetku vzhledem k jeho opotřebení. Dalším důvodem je, že jsou opravné položky k dlouhodobému majetku daňově neuznatelné, mívá se tak účinkem, protože nepřináší pro účetní jednotku žádný daňový efekt.

Podobně je to i s daňovými odpisy, při jejich využití se sníží administrativní náročnost, která spočívá v tom, že účetní jednotce stačí vytvořit jeden odpisový plán podle zákona o daních z příjmu a stejný používat pro vyjádření účetních odpisů. Účetní jednotce odpadá i potřeba upravovat účetní výsledek hospodaření o rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy pro účely výpočtu daně z příjmu. Nevzniká tak ani povinnost účtovat o odložené dani, protože nevznikají rozdíly mezi účetní zůstatkovou cenou a daňovou zůstatkovou cenou. I přes řadu výhod, které daňové odpisy jistě přináší, nelze tento způsob chápat jako vhodný. Účetnictví má přinášet věrný a poctivý obraz, a to daňové odpisy ani opomenutá tvorba opravných položek rozhodně neposkytují. Navíc pokud účetní jednotka netvoří opravné položky, může docházet k nadhodnocování majetku. Takovéto jednání nemusí být považováno za dostatečné zobrazení skutečností a může být v rozporu s účetními principy. „Není žalobce, není soudce“ v účetních jednotkách, které auditu podléhají a netvoří účetní opravné položky, mohou mít vliv na výrok audítora.

4 Aplikace na vybraných příkladech

Tato část bakalářské práce je zaměřena na aplikaci metod trvalého snížení hodnoty majetku u zvolené společnosti. Na vybraných příkladech je znázorněno, jaký způsob odpisování společnost zvolila a možnosti, které jsou z důvodu zásady opatrnosti doporučovány. Na závěr kapitoly bude přiblížen možný návrh změny, který bude pro společnost nejvýhodnější.

4.1 Představení společnosti

Společnost ZLKL, s. r. o. byla založena již 24. 2. 1993 v Olomouckém kraji jako společnost s ručením omezeným. Na začátku zaměstnávala okolo 45 zaměstnanců a její hlavní činností byla výroba nábytkového kování a výsuvných roštů pro sedací soupravy. Svou činnost prováděla v pronajatých prostorách. O rok později byla společnost vybrána ve výběrovém řízení a začala vyrábět rámy zadních sedadel pro vozy Škoda Felicia dodávané firmě KARSIT HOLDING, s.r.o. Tím došlo ke kvalitativnímu i kvantitativnímu rozvoji společnosti. Zvýšil se počet zaměstnanců, a to na 80, a objem tržeb se pohyboval kolem 50 – 60 milionů korun ročně. V roce 1996 došlo k dalšímu rozvoji, kdy ZLKL, s. r. o. rozšířila svoji spolupráci s M. L. S. Holice, spol. s r. o. a zaměřila se na lisování a svařování dílů v ochranné atmosféře, zpracování plechu a obrábění litinových, ale také ocelových dílů pro elektromotory a alternátory. Již v roce 2003 se podařilo panu Ing. Ladislavu Brázdilovi vyplacení společníků a stal se tak jediným majitelem se 100% podílem. Následně rozšířil svoji firmu o novou provozovnu. Ušetřené peníze na podílech mohl dále investovat a firma se dál rozvíjela. ZLKL, s. r. o. se proto stala inovativní, špičkově vybavenou strojírenskou firmou. V roce 2005 rozvinula svoje vývojové centrum a začala vyvíjet vlastní unikátní vozidlo pro tělesně postižené - ELBEE. V dalších letech získala firma různé certifikáty v této oblasti. V roce 2012 zahájila pro své zaměstnance provoz firemní školky s výukou angličtiny. ZLKL, s. r. o. v současné době poskytuje širokou nabídku strojírenských činností jako je například obrábění, svařování, lisování a 3D kontrola kvality. Flexibilně dokáže reagovat na požadavky klientů. Vyrábí jak pro tuzemsko, tak i pro export, a to hlavně do Francie a Německa. Již druhým rokem se společnost řadí mezi 100 nejlepších českých firem. V rámci dotačního projektu „Rozvoj“ byly této společnosti přiděleny dotace na nové technologie. [24]

S novelou zákona o účetnictví přichází i změna kategorizace účetních jednotek. Společnost ZLKL, s. r. o. se dle nové kategorizace účetních jednotek řadí mezi střední účetní jednotky. Obrat společnosti činí 350 milionů korun a průměrný počet zaměstnanců je 180. Tímto překračuje dvě ze tří podmínek pro zařazení do malé účetní jednotky. Společnost tak podléhá povinnému auditu, kterému ale podléhala i před změnou této kategorizace.

4.2 Dlouhodobý majetek

Společnost ZLKL, s. r. o. vychází ze zákonem stanovených pravidel a plně respektuje obecné účetní zásady. Především zásadu o oceňování majetku, zásadu účtování ve věcné a časové souvislosti a zásadu opatrnosti za předpokladu, že bude pokračovat ve svých aktivitách. Společnost je měsíčním plátcem DPH.

Účetní jednotka eviduje v účetnictví dlouhodobý hmotný majetek, který má dobu použitelnosti delší než 1 rok a jehož ocenění bez DPH je vyšší než 40 000 Kč. Ocenění dlouhodobého nehmotného majetku je také oceněno v hodnotě stanovené zákonem o daních z příjmů. To znamená, že cena dlouhodobého hmotného majetku musí být vyšší než 60 000 Kč a doba použitelnosti delší než 1 rok. Společnost neeviduje žádný dlouhodobý finanční majetek.

Dlouhodobý majetek účetní jednotka oceňuje pořizovací cenou u nakupovaného majetku a vlastními náklady u majetku vytvořeného ve vlastní režii. Vedlejší pořizovací náklady se zahrnují přímo do pořizovací ceny nakupovaného majetku. V případě majetku nabytého bezúplatně, nově zjištěný majetek, apod., je majetek oceňován reprodukční pořizovací cenou.

4.3 Přístup společnosti k odpisování

Společnost ZLKL, s. r. o. má oproti většině stejně velkých firem specifický přístup k odpisování. Používá účetní odpisy, které jsou reálné a respektuje tak zásadu věrného a poctivého zobrazení skutečnosti.

Majetek se začíná účetně odpisovat od následujícího měsíce, ve kterém byl zařazen do užívání. V případě technického zhodnocení dlouhodobého majetku účetní jednotka začíná odpisovat 1. dnem měsíce po měsíci, ve kterém k technickému zhodnocení došlo.

U výrobních strojů účetní odpisy vycházejí z reálného odvádění hodin přes terminál a předdefinované hodinové životnosti. Účetní odpis u výrobních strojů je tak každý měsíc pohyblivý a závisí na skutečně odváděných hodinách. U nevýrobního majetku, kde nelze odvádět hodiny přes terminál (např. nábytek, počítače, ...), je stanovena reálná odhadovaná doba životnosti v letech.

4.4 Zhodnocení současného stavu

Společnost eviduje ke konci roku 2014 dlouhodobý hmotný i nehmotný majetek v celkové čisté hodnotě 123 212 000 Kč. Vzhledem k celkovému objemu dlouhodobého majetku byli vybráni čtyři zástupci dlouhodobého hmotného majetku, na kterém bude zhodnocen postoj společnosti k odpisování. Jedná se o soustruh vertikální EMAG VL 7, CNC

stroj OC TAJMAC, vzduchotechniku COLT a měřicí stroj ZEISS ACCURA. Jednotlivý dlouhodobý majetek je evidován na samostatné inventární kartě, viz příloha 1.

Následuje přehled stávajících odpisových plánů podle zvolené metody účetní jednotkou. V další části jsou účetní odpisy přepočítány a vytvořeny odpisy pomocí komponentní metody. Odpisové plány jsou zkrácené na 10 let, kompletní odpisové plány jsou v příloze 2.

4.4.1 Soustruh vertikální EMAG VL 7

Účetní jednotka v rámci dotačního projektu pořídila vertikální pick-up soustruh EMAG VL 7, který slouží k obrábění přírubových součástí. Na technologii se vyrábí velké spektrum součástek, jako jsou například oběžná kola do zařízení, skříně vodních čerpadel apod.

Majetku bylo přiděleno inventární číslo 220/742 a byl pořízen dne 16. 9. 2013 a zařazen do užívání byl dne 19. 9. 2013. Byl pořízen nákupem v celkové částce 6 147 337 Kč. Vedlejší pořizovací náklady spojené s nákupem byly ve výši 33 169 Kč. Na majetek byla využita dotace v hodnotě 1 793 810 Kč. Soustruh byl zařazen do užívání v celkové výši snížené o tuto dotaci 4 386 698 Kč. Účetní odpisy byly stanoveny výkonově podle maximálního počtu hodin, a to na 50 000 hodin. Pro výpočet odpisů byly roční výkony odhadnuty následovně, tj. 4100, 4200, 3900, 4300, 3800, 4500, 4600, 4200, 4200, 4700, 4300, 4500 viz tab. 4.1.

Tab. 4.1 Odpisový plán - EMAG VL 7 v Kč

Rok	PC	Roční odpis	Oprávky	Zůstatková cena
2013	4 386 698	89 928	89 928	4 296 770
2014	4 386 698	368 483	458 411	3 928 287
2015	4 386 698	342 163	800 574	3 586 124
2016	4 386 698	377 257	1 177 831	3 208 867
2017	4 386 698	333 390	1 511 221	2 875 477
2018	4 386 698	394 803	1 906 024	2 480 674
2019	4 386 698	403 577	2 309 601	2 077 097
2020	4 386 698	368 483	2 678 084	1 708 614
2021	4 386 698	368 483	3 046 567	1 340 131
2022	4 386 698	412 350	3 458 917	927 781

Zdroj: vlastní zpracování

4.4.2 CNC stroj OC TAJMAC

Zařízení s inventárním číslem 220/432 bylo pořízeno dne 19. 9. 2014. Zařízení bylo zařazeno do užívání dne 4. 11. 2014. Pořizovací cena majetku činila 7 158 124 Kč. Z toho vedlejší pořizovací náklady spojené s nákupem majetku činily 8 124 Kč. Na majetek byla rovněž poskytnuta dotace, a to ve výši 2 861 017 Kč. Stroj byl zařazen do užívání

v pořizovací ceně snížené o výši dotace, tedy ve výši 4 297 107 Kč. Účetní odpis byl stanoven výkonově na 50 000 hodin, odhadnuté roční výkony byly tyto, tj. 2000, 2500, 1950, 2150, 2600, 1900, 1800, 1990, 2100, 2300, 2200, 2100, 2150, 2130, 1800, 1960, 2000, 2100, 1860, 1800, 1970, 2100, 1950, 1800, 1960 hodin. Z tab. 4.2 vyplývá, že šlo o výkonový odpis, který v letech kolísá.

Tab. 4.2 Odpisový plán - OC TAJMAC v Kč

Rok	PC	Roční odpis	Oprávky	Zůstatková cena
2014	4 297 107	14 324	14 324	4 282 783
2015	4 297 107	214 856	229 180	4 067 927
2016	4 297 107	167 588	396 768	3 900 339
2017	4 297 107	184 776	581 544	3 715 563
2018	4 297 107	223 450	804 994	3 492 113
2019	4 297 107	163 291	968 285	3 328 822
2020	4 297 107	154 696	1 122 981	3 174 126
2021	4 297 107	171 025	1 294 006	3 003 101
2022	4 297 107	180 479	1 474 485	2 822 622
2023	4 297 107	197 667	1 672 152	2 624 955

Zdroj: vlastní zpracování

4.4.3 Vzduchotechnika COLT

Jedná se o adiabatický chladicí systém, který efektivně a účinně dokáže ochladit vnitřní výrobní a skladovací prostory firmy s minimálními náklady na provoz. Zajišťuje tak příjemné pracovní prostředí i při vysokých teplotách, které vznikají při výrobním procesu. Tento chladicí systém zatěžuje méně životní prostředí, protože pracuje na principu ochlazování vzduchu při vypařování vody.

Vzduchotechnika COLT byla pořízena 1. 10. 2012, ve stejný den byl majetek také zařazen do užívání. Pořizovací cena majetku činila 1 416 039 Kč. Z toho byla cena pořízení 1 098 000 Kč a byla navýšena o vedlejší pořizovací náklady v celkové výši 318 039 Kč. Účetní odpisy byly stanoveny dle doby životnosti, tedy časově, a to na 15 let, viz tab. 4.3, kde jde o poměrný roční odpis, tedy se v čase nemění jako výkonové odpisy. Kromě roku pořízení, kdy je odpis stanoven s přesností na měsíce od data pořízení a posledního roku, kdy je u majetku odepsána jeho zůstatková cena.

Tab. 4.3 Odpisový plán - vzduchotechnika COLT v Kč

Rok	PC	Roční odpis	Oprávky	Zůstatková cena
2012	1 416 039	23 601	23 601	1 392 438
2013	1 416 039	94 403	118 004	1 298 035
2014	1 416 039	94 403	212 407	1 203 632
2015	1 416 039	94 403	306 810	1 109 229
2016	1 416 039	94 403	401 213	1 014 826
2017	1 416 039	94 403	495 616	920 423
2018	1 416 039	94 403	590 019	826 020
2019	1 416 039	94 403	684 422	731 617
2020	1 416 039	94 403	778 825	637 214
2021	1 416 039	94 403	873 228	542 811

Zdroj: vlastní zpracování

4.4.4 3D měřicí stroj ZEISS ACCURA

Jde o souřadnicový měřicí stroj, který je vybaven skenovacím systémem pro zajištění velmi přesných výsledků a v co nejkratším možném čase.

Měřicí stroj ZEISS ACCURA byl pořízen dne 7. 11. 2007. Datum zařazení majetku do užívání je shodné s datem pořízení. Majetek byl zařazen v hodnotě 1 449 066 Kč. Účetní odpisy byly stanoveny dle doby životnosti na 24 let. Jedná se o časový účetní odpis, viz tab. 4.4. V každém roce je odpis neměnný, kromě prvního a posledního roku, kdy tento výkyv je způsoben tím, že v prvním roce je brán v potaz pouze odpis za měsíc prosinec a v posledním roce ze zbylých 11 měsíců.

Tab. 4.4 Odpisový plán - ZEISS ACCURA v Kč

Rok	PC	Roční odpis	Oprávky	Zůstatková cena
2007	1 449 066	5 032	5 032	1 444 034
2008	1 449 066	60 378	65 410	1 383 656
2009	1 449 066	60 378	125 788	1 323 278
2010	1 449 066	60 378	186 166	1 262 900
2011	1 449 066	60 378	246 544	1 202 522
2012	1 449 066	60 378	306 922	1 142 144
2013	1 449 066	60 378	367 300	1 081 766
2014	1 449 066	60 378	427 678	1 021 388
2015	1 449 066	60 378	488 056	961 010
2016	1 449 066	60 378	548 434	900 632

Zdroj: vlastní zpracování

Hodnotím velmi kladně, jak firma přistupuje k odpisování majetku. Její přístup nespočívá ve snaze ulehčit si administrativní náročnost a využívat proto účetní odpisy na úrovni daňových odpisů. Využívá účetní odpisy, a tak věrně a poctivě zobrazuje skutečnost. I když to znamená, že v případě odlišných účetních a daňových odpisů vzniká rozdíl v účetní zůstatkové ceně a daňové zůstatkové ceně, a tak vzniká účetní jednotce povinnost účtovat o odložené dani, protože podléhá povinnému auditu.

4.5 Aplikace komponentního odpisování

I když povědomí o metodě komponentního odpisování v České republice stále roste, pořád se nejedná o příliš rozšířenou metodu. Právě proto bych se na ni ráda zaměřila v praktické části bakalářské práce.

U majetku, který byl vybrán, lze využít právě komponentní metodu odpisování. U jednotlivých druhů majetku budou naznačeny odpisy pomocí komponentní metody a budou srovnány s dosavadním typem odpisování.

U každého majetku bude vyčleněna komponenta popřípadě více komponent, které jsou významné k celkovému ocenění daného majetku. Komponenty jsou vyčleněny podle předchozích zkušeností se stejným nebo obdobným majetkem a stejně tak stanovena i doba použitelnosti majetku. Stanovená doba použitelnosti majetku se může lišit od skutečné doby použitelnosti majetku. Ocenění jednotlivých komponent, je stanoveno stejným způsobem. V době, kdy bude komponenta vyměněna, se může ocenění lišit od předem stanovené ceny. Při výměně komponent se pro zjednodušení nepočítá s vlivem inflace a tedy se zvýšením ceny komponent. V případě, že by cena komponenty byla v době výměny vyšší, než je cena, která byla odhadnuta, zařadila by se komponenta ve vyšší ceně a odpisy by se počítaly z ceny nové komponenty

Soustruh vertikální EMAG VL 7

Soustruh lze rozčlenit na více hlavních komponent, a to na sklíčidlo, servo pohon a hlavní pohon. Hodnota první komponenty byla stanovena na 489 500 Kč a k výměně dojde každé 3 roky. Druhá komponenta je vyčíslena na 895 450 Kč s výměnou každých 5 let. Třetí komponenta má hodnotu 1 365 400 Kč s výměnou po 5 letech. Zbýlá část byla oceněna na hodnotu 3 430 157 Kč a je odpisována výkonově, viz výkony z účetní metody odpisování. Soustruh byl pořízen v září 2013 a začíná se odpisovat následující měsíc. Na zařízení byla poskytnuta dotace v celkové hodnotě 1 793 810 a byla v poměru rozdělena na jednotlivé komponenty, viz tab. 4.5. Podle uvedených údajů byl vytvořen nový odpisový plán, viz tab. 4.6. Kdy v prvních letech jsou odpisovány komponenty snižené o poměrnou část dotace.

V roce výměny jsou náklady složeny z odpisu původní komponenty a část z odpisu komponenty nové, která má hodnotu bez vlivu dotace, jelikož by byla pořízena v celkové ceně. Komponentní odpis viz příloha 3.

Tab. 4.5 Rozdělení dotace v Kč

Komponenty	PC	Dotace	PC snižená o dotaci
Skříčidlo	489 500	142 071	347 429
Servo pohon	895 449	259 892	635 557
Hlavní pohon	1 365 400	396 289	969 111
Zbylá část	3 430 157	995 558	2 434 599
Celkem	6 180 506	1 793 810	4 386 696

Zdroj: vlastní zpracování

Koeficient pro rozdělení dotace na jednotlivé komponenty byl stanoven na základě poměru pořizovací ceny komponenty k celkové pořizovací ceně.

Tab. 4.6 Komponentní odpis - EMAG VL 7 v Kč

Rok	Skříčidlo	Servo pohon	Hlavní pohon	Zbylá část	Komponentní odpis
2013	28 953	39 723	60 570	16 637	145 883
2014	115 810	158 890	242 278	204 507	721 485
2015	127 649	158 890	242 278	189 899	718 716
2016	163 167	158 890	242 278	209 376	773 711
2017	163 167	175 133	267 046	185 030	790 376
2018	163 167	223 863	341 350	219 114	947 494
2019	163 167	223 863	341 350	223 984	952 364
2020	163 167	223 863	341 350	204 507	932 887
2021	163 167	223 863	341 350	204 507	932 887
2022	163 167	223 863	341 350	228 853	957 233

Zdroj: vlastní zpracování

CNC stroj OC TAJMAC

U stroje byl jako komponenta vyčleněn pohon zařízení, který byl oceněn v částce 962 000 Kč s výměnou po 5 letech. Na stroji bude potřeba provést každých 5 let generální opravu z důvodu zachování technických vlastností zařízení. Generální opravu jako jedinou opravu lze uznat jako samostatné aktivum, a proto bude také odpisována. Jedná se o předpokládané náklady, které budou na opravu vynaloženy. Nejedná se o běžnou opravu, která by se účtovala přímo do nákladů. Výše generálních oprav byla stanovena na 1 500 000

Kč. Zbylá část majetku je v hodnotě 2 321 540 Kč a je odpisována výkonově, viz množství výkonů dle stávajícího odpisového plánu. Na zařízení byla poskytnuta dotace, proto jednotlivé komponenty jsou o tuto dotaci v poměru sniženy, viz tab. 4.7. Viz příloha 3.

Tab. 4.7 Rozdělení dotace v Kč

Komponenty	PC	Dotace	PC snižená o dotaci
Generální oprava	1 500 000	0	1 500 000
Pohon	962 000	486 433	475 567
Zbylá část	4 696 124	2 374 584	2 321 540
Celkem	7 158 124	2 861 017	4 297 107

Zdroj: vlastní zpracování

Koeficient pro rozdělení dotace na jednotlivé komponenty byl stanoven na základě poměru pořizovací ceny komponenty k celkové pořizovací ceně.

Tab. 4.8 Komponentní odpis - OC TAJMAC v Kč

Rok	Pohon	Generální oprava	Zbylá část	Komponentní odpis
2014	7 927	25 000	7 739	40 666
2015	95 114	300 000	116 078	511 192
2016	95 114	300 000	90 541	485 655
2017	95 114	300 000	99 827	494 941
2018	95 114	300 000	120 721	515 835
2019	103 221	300 000	88 219	491 440
2020	192 400	300 000	83 576	575 976
2021	192 400	300 000	92 398	584 798
2022	192 400	300 000	97 505	589 905
2023	192 400	300 000	106 791	599 191

Zdroj: vlastní zpracování

Adiabatické chlazení haly - vzduchotechnika COLT

U vzduchotechniky byl vyčleněn jako komponenta kompresor v ceně 419 400 Kč a pravidelná výměna nastavena po 5 letech. Zbylá část majetku je oceněna v hodnotě 996 639 Kč a je odpisována po dobu 15 let. Během životnosti aktiva se provádí revize a drobné opravy, které nesplňují podmínky generálních oprav a nelze je tak aktivovat jako aktivum a samostatně odpisovat. Jsou tak přímou součástí provozních nákladů.

Vzduchotechnika byla pořízena 1. října, a proto se odpisy budou počítat a účtovat již od tohoto měsíce. Vzduchotechnika se odpisuje 15 let, a proto bude odpisový plán stanoven od října 2012 do září 2027, viz tab. 4.9. Viz příloha 3.

Tab. 4.9 Komponentní odpis – vzduchotechnika COLT v Kč

Rok	Kompresor	Zbylá část	Komponentní odpis
2012	20 970	16 611	37 581
2013	83 880	66 443	150 323
2014	83 880	66 443	150 323
2015	83 880	66 443	150 323
2016	83 880	66 443	150 323
2017	83 880	66 443	150 323
2018	83 880	66 443	150 323
2019	83 880	66 443	150 323
2020	83 880	66 443	150 323
2021	83 880	66 443	150 323

Zdroj: vlastní zpracování

Měřicí stroj ZEISS ACCURA

Měřicí stroj ZEISS ACCURA lze rozčlenit na dvě významné komponenty. První komponentou je pohon, který bude měněn každých 6 let a byl oceněn v částce 250 000 Kč. Druhou komponentou je skenovací senzor. Hodnota skenovacího senzoru byla stanovena na 200 000 Kč a bude vyměněn každé 2 roky. Zbylá hodnota měřicího stroje je stanovena na 999 066 Kč a odpisuje se 24 let. Nový odpisový plán viz tab. 4.10. Viz příloha 3.

Tab. 4.10 Komponentní odpis – ZEISS ACCURA v Kč

Rok	Pohon	Skenovací senzor	Zbylá část	Komponentní odpis
2007	3 473	8 334	3 469	15 276
2008	41 667	100 000	41 628	183 295
2009	41 667	100 000	41 628	183 295
2010	41 667	100 000	41 628	183 295
2011	41 667	100 000	41 628	183 295
2012	41 667	100 000	41 628	183 295
2013	41 667	100 000	41 628	183 295
2014	41 667	100 000	41 628	183 295
2015	41 667	100 000	41 628	183 295
2016	41 667	100 000	41 628	183 295

Zdroj: vlastní zpracování

4.6 Dopad na VH

V této části práce je znázorněno srovnání dopadu na VH stávající odpisové metody a nového odpisového plánu pomocí komponentního odpisování.

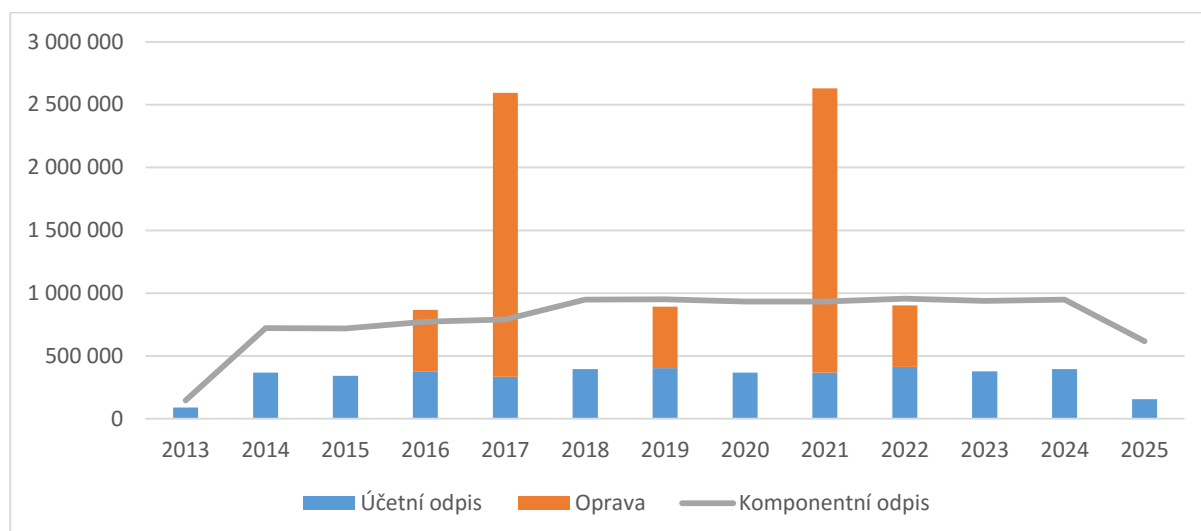
V následujících tabulkách je srovnání nákladů, které vzniknou v případě stávajícího odpisového plánu s navýšením o plánované opravy oproti komponentnímu odpisování, do kterých jsou tyto opravy již v průběhu odpisování zahrnuty, jelikož komponenty mají nižší životnost než majetek jako celek.

Tyto rozdíly jsou znázorněny v grafech, ze kterých jsou patrné výkyvy, kdy při stávajícím odpisování vzniknou vyšší náklady při opravě. Zatímco v komponentním odpisování jsou tyto náklady rovnoměrně rozděleny po celou dobu odpisování. Tab. 4.11 a tab. 4.12 jsou odpisy ovlivněny počtem hodin, tj. podle toho, jak dlouho bylo zařízení v provozu v jednotlivých letech. V tab. 4.13 a v tab. 4.14 jsou odpisy podle časového hlediska, z toho vyplývá, že jsou v letech ve stejné výši, a proto jsou zcela rovnoměrné. V případě stávajícího odpisového plánu jsou ale ovlivněny opravami, které skokem zvyšují náklady. V případě komponentního odpisového plánu lze vidět, jak jsou odpisy po celou dobu životnosti rovnoměrné a zahrnují již opravy.

Tab. 4.11 Srovnání účetních a komponentních odpisů

Soustruh EMAG VL 7 (v Kč)				
Rok	Roční odpis	Oprava	Vliv na VH	Komponentní odpis
2013	89 928	-	89 928	145 883
2014	368 483	-	368 483	721 485
2015	342 163	-	342 163	718 716
2016	377 257	489 500	866 757	773 711
2017	333 390	2 260 849	2 594 239	790 376
2018	394 803	-	394 803	947 494
2019	403 577	489 500	893 077	952 364
2020	368 483	-	368 483	932 887
2021	368 483	2 260 849	2 629 332	932 887
2022	412 350	489 500	901 850	957 233
2023	377 257	-	377 257	937 756
2024	394 803	-	394 803	947 494
2025	155 721	-	155 721	618 610
N celkem	-	-	10 376 896	10 376 896

Zdroj: vlastní zpracování

Graf 4.1 Srovnání účetních a komponentních odpisů – EMAG VL 7 v Kč

Zdroj: vlastní zpracování

Z grafu 4.1 je patrné, že je dodržena pravidelnost opravy obou hlavních komponent. Při využití účetních odpisů tyto náklady na opravy vstupují až v roce provedení nutné opravy. V roce 2017 a 2021 je vidět pravidelnost opravy první komponenty. V roce 2016, 2019 a 2022 dochází k opravám druhé komponenty, kde je patrný tříletý opravovací cyklus. Komponentním odpisováním je zajištěno snížení výkyvu výsledku hospodaření způsobené provedenými opravami. Výrobní a odbytový plán není v každém roce stejný, a proto ani komponentní odpisy nejsou v tomto případě stále ve stejné výši.

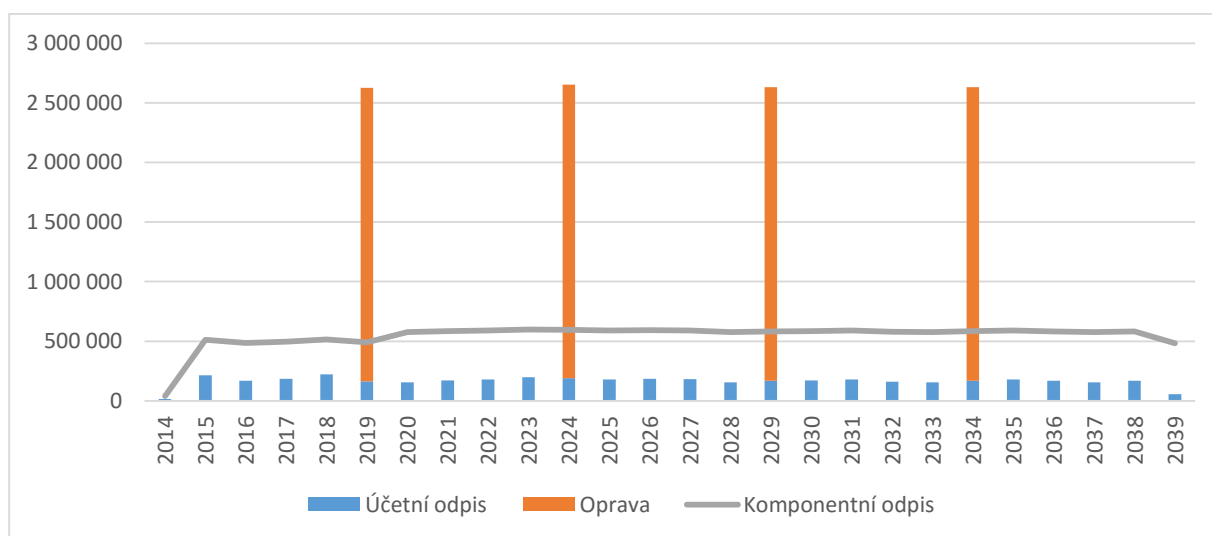
Tab. 4.12 Srovnání účetních a komponentních odpisů

CNC stroj OC TAJMAC (v Kč)				
Rok	Účetní odpis	Oprava	Vliv na VH	Komponentní odpis
2014	14 324	-	14 324	40 666
2015	214 856	-	214 856	511 192
2016	167 588	-	167 588	485 655
2017	184 776	-	184 776	494 941
2018	223 450	-	223 450	515 835
2019	163 291	2 462 000	2 625 291	491 440
2020	154 696	-	154 696	575 976
2021	171 025	-	171 025	584 798
2022	180 479	-	180 479	589 905
2023	197 667	-	197 667	599 191
2024	189 073	2 462 000	2 651 073	594 548
2025	180 479	-	180 479	589 905
2026	184 776	-	184 776	592 227
2027	183 057	-	183 057	591 298
2028	154 696	-	154 696	575 976
2029	168 447	2 462 000	2 630 447	583 405

2030	171 885	-	171 885	585 262
2031	180 479	-	180 479	589 905
2032	159 853	-	159 853	578 762
2033	154 696	-	154 696	575 976
2034	169 307	2 462 000	2 631 307	583 869
2035	180 479	-	180 479	589 905
2036	167 588	-	167 588	582 941
2037	154 696	-	154 696	575 976
2038	168 447	-	168 447	583 405
2039	56 997	-	56 997	482 148
N celkem	-	-	14 145 107	14 145 107

Zdroj: vlastní zpracování

Graf 4.2 Srovnání účetních a komponentních odpisů – OC TAJMAC v Kč



Zdroj: vlastní zpracování

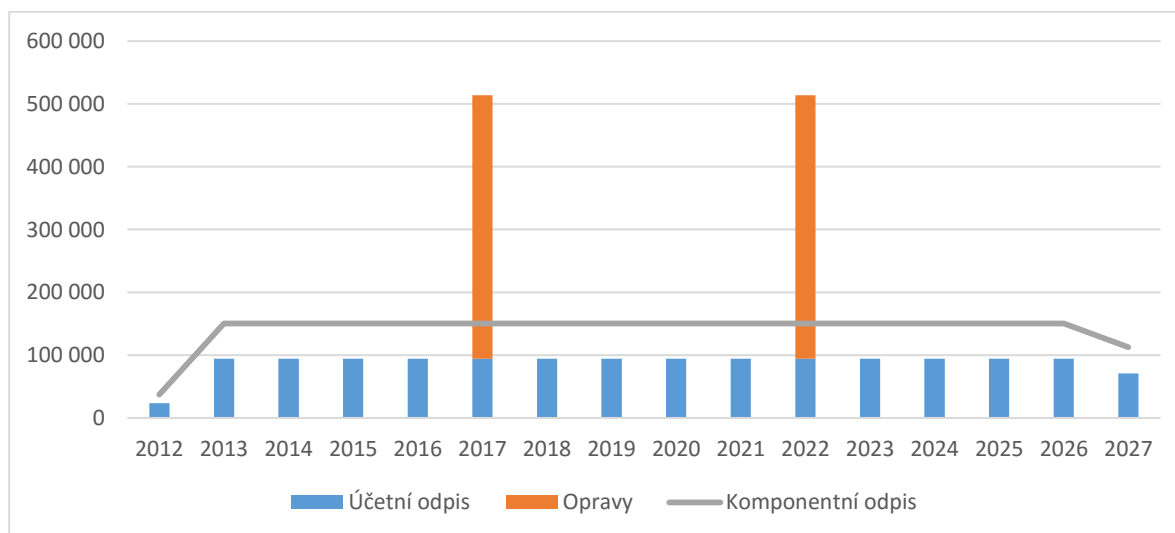
Účetní odpisy jsou výkonového charakteru, což je důvodem výkyvů v letech 2014 – 2039. Náklady na generální opravu a výměnu pohonu jsou pětiletého charakteru a tudíž dochází k výraznému ovlivnění výsledku hospodaření společnosti v letech 2019, 2024, 2029 a 2034. Dotace snižuje hodnotu pořizovací ceny původní komponenty, proto odpis původní komponenty bude nižší, na rozdíl od komponenty nově pořízené. Komponentní odpisování je i v tomto případě rovnoměrnější, než v případě použití stávajícího účetního odpisového plánu, a proto by byl dopad na VH mírnější. I když účetní odpisy společnosti jsou na nižší úrovni než odpisy u komponentního odpisování, problém nastává v letech provedení potřebných oprav.

Tab. 4.13 Srovnání účetních a komponentních odpisů

Vzduchotechnika COLT (v Kč)				
Rok	Účetní odpis	Opravy	Vliv na VH	Komponentní odpis
2012	23 601	-	23 601	37 581
2013	94 403	-	94 403	150 323
2014	94 403	-	94 403	150 323
2015	94 403	-	94 403	150 323
2016	94 403	-	94 403	150 323
2017	94 403	419 400	513 803	150 323
2018	94 403	-	94 403	150 323
2019	94 403	-	94 403	150 323
2020	94 403	-	94 403	150 323
2021	94 403	-	94 403	150 323
2022	94 403	419 400	513 803	150 323
2023	94 403	-	94 403	150 323
2024	94 403	-	94 403	150 323
2025	94 403	-	94 403	150 323
2026	94 403	-	94 403	150 323
2027	70 796	-	70 796	112 736
N celkem	-	2 254 839	-	2 254 839

Zdroj: vlastní zpracování

Graf 4.3 Srovnání účetních a komponentních odpisů – COLT v Kč



Zdroj: vlastní zpracování

Komponentní odpisování je v letech 2013-2026 zcela rovnoměrné, jelikož zde odpadáva ovlivnění výrobním plánem. Odpisy jsou stanovené lineárně podle počtu let životnosti

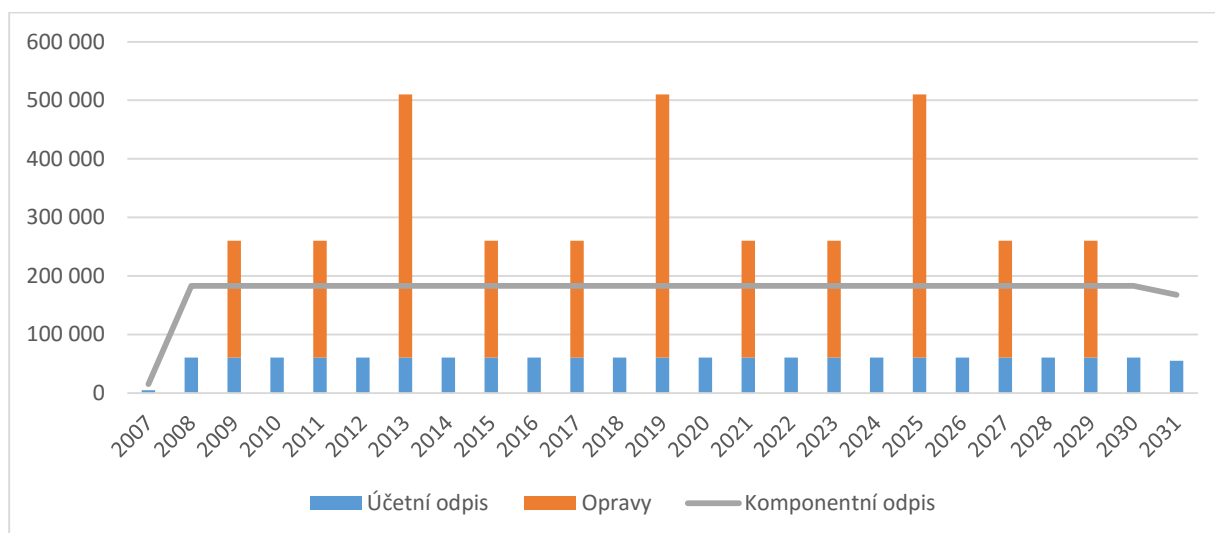
jednotlivých komponent. Účetní odpisy jsou sice nižší než komponentní, ale v roce 2017 a 2022 jsou plánované opravy velkou zátěží, což pomocí komponentního odpisování lze rozložit do celé doby životnosti a tento fakt zajišťuje věrnější zobrazení finanční situace společnosti. Věrné a poctivé zobrazení skutečnosti je jednou ze zásad účetnictví a patří k nejdůležitějším.

Tab. 4.14 Srovnání účetních a komponentních odpisů

Měřicí stroj ZEISS ACCURA (v Kč)				
Rok	Účetní odpis	Opravy	Vliv na VH	Komponentní odpis
2007	5 032	-	5 032	15 276
2008	60 378	-	60 378	183 295
2009	60 378	200 000	260 378	183 295
2010	60 378	-	60 378	183 295
2011	60 378	200 000	260 378	183 295
2012	60 378	-	60 378	183 295
2013	60 378	450 000	510 378	183 295
2014	60 378	-	60 378	183 295
2015	60 378	200 000	260 378	183 295
2016	60 378	-	60 378	183 295
2017	60 378	200 000	260 378	183 295
2018	60 378	-	60 378	183 295
2019	60 378	450 000	510 378	183 295
2020	60 378	-	60 378	183 295
2021	60 378	200 000	260 378	183 295
2022	60 378	-	60 378	183 295
2023	60 378	200 000	260 378	183 295
2024	60 378	-	60 378	183 295
2025	60 378	450 000	510 378	183 295
2026	60 378	-	60 378	183 295
2027	60 378	200 000	260 378	183 295
2028	60 378	-	60 378	183 295
2029	60 378	200 000	260 378	183 295
2030	60 378	-	60 378	183 295
2031	55 340	-	55 340	168 005
N celkem	-	-	4 399 066	4 399 066

Zdroj: vlastní zpracování

Graf 4.4 Srovnání účetních a komponentních odpisů – ZEISS ACCURA v Kč



Zdroj: vlastní zpracování

V případě měřicího stroje ZEISS ACCURA jsou komponenty vyměňovány v kratších intervalech, a to je důvodem kolísání výsledku hospodaření po dobu životnosti zařízení. Komponentní odpisování i v tomto roce zajišťuje stejnoměrný dopad na náklady společnosti.

V následující části byly nasimulovány tržby z prodeje pro sestavení výkazu zisku a ztrát. Výkaz zisku a ztrát se vztahuje k vybraným zařízením a obsahuje náklady vzniklé s odpisováním majetku za desetileté období a to od roku 2014 do roku 2024. Vybraná aktiva nejsou ve stejných letech pořízena, proto byly zvoleny roky, ve kterých dochází k odpisování všech aktiv najednou. Na zmíněných letech bude názorně ukázáno, jak zvolená metoda odpisování ovlivňuje výsledek hospodaření.

Tab. 4.15 Výňatek z VZZ při využití stávající odpisové metody v Kč

Rok	I. + II. Tržby z prodeje	E. Úprava hodnot v provozní oblasti	A. Výkonová spotřeba	Provozní výsledek celkem
2014	4 000 000	537 588	0	3 462 412
2015	4 000 000	711 800	200 000	3 088 200
2016	4 000 000	699 626	489 500	2 810 874
2017	4 000 000	672 947	2 880 249	446 804
2018	4 000 000	773 034	0	3 226 966
2019	4 000 000	721 649	3 401 500	-123 149
2020	4 000 000	677 960	0	3 322 040
2021	4 000 000	694 289	2 460 849	844 862
2022	4 000 000	747 610	908 900	2 343 490
2023	4 000 000	729 705	200 000	3 070 295
2024	4 000 000	738 657	2 462 000	799 343

Zdroj: vlastní zpracování

Tab. 4.16 Výňatek z VZZ při využití komponentní metody odpisování v Kč

Rok	I. + II. Tržby z prodeje	E. Úprava hodnot v provozní oblasti	A. Výkonová spotřeba	Provozní výsledek celkem
2014	4 000 000	1 095 769	0	2 904 231
2015	4 000 000	1 563 526	0	2 436 474
2016	4 000 000	1 592 984	0	2 407 016
2017	4 000 000	1 618 935	0	2 381 065
2018	4 000 000	1 796 947	0	2 203 053
2019	4 000 000	1 777 422	0	2 222 578
2020	4 000 000	1 842 481	0	2 157 519
2021	4 000 000	1 851 303	0	2 148 697
2022	4 000 000	1 880 756	0	2 119 244
2023	4 000 000	1 870 565	0	2 129 435
2024	4 000 000	1 875 660	0	2 124 340

Zdroj: vlastní zpracování

I přesto, že jsou odpisy pomocí komponentní metody vyšší ve všech letech než podle původního odpisového plánu, nevznikají další náklady, které by souvisely s opravami. Zatímco je účetní odpis ovlivněn opravami a výsledek hospodaření je nestálý a v jednotlivých letech dochází k výraznému poklesu i nárůstu výsledku hospodaření. V roce 2019 jsou náklady natolik vysoké, že výsledek hospodaření je ve ztrátě. Z tab. 4.16 je patrná výhoda, kterou komponentní odpisování přináší a výkyvy výsledku hospodaření jsou nepatrné. Ve všech uvedených letech se výsledek hospodaření pohybuje kolem dvou milionů.

Účetní jednotka by měla klást velký důraz na správné zvolení odpisové politiky a pravidelně kontrolovat, zda nedošlo ke změnám, které by účetní jednotka měla brát v potaz a upravit o ně odpisové plány, aby bylo zajištěno správné ocenění.

Účetní jednotka správně využívá účetní odpisy rozdílné od daňových a dodržuje tak zásadu opatrnosti, ale v současné době netvoří žádné rezervy na opravy dlouhodobého majetku, a proto v době, kdy dochází k jakýmkoliv opravám, ať už jde o běžné, generální, nebo výměny drahých dílů, je v roce provedení skokem ovlivněn výsledek hospodaření. Výsledek hospodaření je tak nerovnoměrně ovlivněn.

Jak je vidět z předchozích grafů, metoda komponentního odpisování umožňuje rovnoměrné rozložení nákladů. Jednotlivé komponenty, které mají kratší dobu životnosti oproti majetku jako celku, lze odpisovat samostatně a zajistit tak rovnoměrné rozložení nákladů na případnou výměnu. Výsledek hospodaření je ovlivňován průběžně v době životnosti komponent.

Na vybraných příkladech byly vždy veškeré komponenty plně odepsané. Pokud by nastala situace, že majetek je zcela odepsaný, ale některé komponenty ještě ne, upravila by se doba použitelnosti posledních komponent nebo by se na konci životnosti celého majetku odepsala celá zůstatková hodnota komponent.

Komponentní přístup tak účetní jednotce umožňuje nejen rovnoměrné zatížení výsledku hospodaření, ale i lepší obnovu významných komponent, které jsou tak kryty vlastními odpisy.

Při pohledu na dlouhodobý majetek, který společnost vlastní, se jeví, že má většinu majetku tvořenou složitými výrobními celky, u kterých se dá metoda komponentního odpisování použít. Proto lze společnosti navrhnout využití této metody, a tím tak zrovnoměnit dopad na výsledek hospodaření a dospět k věrnějšímu zobrazení skutečnosti.

V případě, že by účetní jednotka tuto variantu nechtěla využít, lze jí doporučit alespoň tvorbu rezerv na opravu dlouhodobého majetku.

5 Závěr

Bakalářská práce měla za cíl popsat trvalé a přechodné snížení hodnoty dlouhodobého majetku jak z pohledu českých, tak mezinárodních předpisů a analyzovat existující rozdíly mezi těmito systémy.

První část byla zaměřena na charakteristiku účetních systémů, vymezení dlouhodobých aktiv a popis jednotlivých metod odpisování, především se zaměřením na metodu komponentního odpisování. V další části byl nastíněn rozdíl v přechodném snížení hodnoty dlouhodobého majetku a možnostech, jak tento majetek přecenit.

V druhé části byly porovnány jednotlivé vybrané rozdíly v těchto systémech a na příkladu znázorněno přecenění majetku na reálnou hodnotu a vypořádání se s opravkami. I přes značnou snahu o sbližování českých účetních předpisů s mezinárodními účetními standardy existuje řada odlišností.

Zásadním rozdílem mezi mezinárodními účetními standardy a českými účetními předpisy je už samotný přístup k účetnictví. Zatímco český účetní systém je založený na zákonech a pravidlech a stanovuje tak postup, mezinárodní účetní standardy jsou chápány spíše jako informační systém, který upravuje výstupy a umožňuje tak objektivní srovnání hospodaření společnosti s firmami vystupujícími na trhu. Klade větší důraz na srovnatelnost a zachycení věrného obrazu účetnictví.

Jak bylo řešeno ve třetí kapitole této práce, hlavní odlišnosti lze nalézt již při zařazení aktiv do dlouhodobého majetku. Od roku 2016 se sice chápání zřizovacích výdajů přiblížilo k mezinárodním účetním standardům, a nelze je nyní zařadit mezi dlouhodobá nehmotná aktiva a tak je i odpisovat, ale nadále přetrvávají rozdíly v podmínkách uznání ostatních aktiv jako dlouhodobého majetku.

Další oblastí, kde se vyskytují rozdíly, je v prvotním ocenění aktiv. Kdy do pořizovací ceny dle mezinárodních účetních standardů lze zařadit i náklady na demontáž nebo uvedení místa do původního stavu.

V rámci samotného odpisování byl shledán největší rozdíl v komponentním odpisování a v použití zbytkové hodnoty. Zatímco dle standardů je tato metoda povinná, české účetní předpisy tuto možnost pouze dovolují použít v případě, že by přinesla věrnější obraz účetnictví.

V neposlední řadě lze rozdíly nalézt i v problematice přechodného snížení hodnoty. Obecně lze říct, že české účetní předpisy v oblasti snižování hodnoty dlouhodobého majetku vymezují pouze obecné požadavky, neřeší problematiku frekvence testování, ani postup zjišťování nové účetní hodnoty na rozdíl od mezinárodních předpisů, které se touto

problematikou zabývají dopodrobna. V rámci oceňování k datu účetní závěrky jsou dvě možnosti, jak toto přecenění provést, a to buď přecenění na reálnou hodnotu, nebo využít model pořizovacích nákladů. Zatímco mezinárodní účetní standardy, umožňují obě tyto varianty, české účetní předpisy se zatím staví k reálné hodnotě velmi opatrně a reálnou hodnotu využívají pouze u majetku, který lze poměrně snadno ocenit. Změna hodnoty dlouhodobého majetku se tak může projevit pouze směrem dolů pomocí opravných položek.

Na teoretickou část bylo navázáno praktickým příkladem v konkrétní společnosti, kdy byla zhodnocena použitá metoda odpisování. Poté byla implementována metoda komponentního odpisování a odpisové plány byly přepočítány. Komponentní metoda umožňuje rozdělení majetku na významné komponenty a odpisovat je zvlášť od zbylé části majetku. Tím je docíleno, že komponenty jsou kryty vlastními odpisy a výsledek hospodaření je rovnoměrně zatížen. Nedochází tak k výrazným jednorázovým nákladům způsobeným významnými opravami, tak jak je to v případě účetních odpisů, které dokonce zkreslují pohled na finanční situaci podniku.

Společnost ZLKL, s. r. o., na které byla provedena analýza odpisů, využívá účetní odpisy, které nejsou na stejné úrovni jako daňové, a tak nespočívá její přístup ve snaze ulehčit si administrativní náročnost. Pro společnost to znamená i povinnost účtovat o odložené dani. Na rozdíl od účetních odpisů, komponentní přístup k odpisování přináší větší zátěž pro účetní jednotku, ať už v rámci rozdělování majetku na jednotlivé komponenty, tak na zjištění jejich ocenění. Na druhé straně metoda sebou nese mnoho výhod, které jsou patrné z provedených výpočtů. Z propočtů bylo možné zjistit, že i když jsou odpisy pomocí komponentní metody vyšší ve všech letech než podle původního odpisového plánu, nevznikají další náklady, které by souvisely s opravami. Zatímco účetní odpis je ovlivněn těmito opravami a výsledek hospodaření je nestálý, v jednotlivých letech dochází k jeho výraznému poklesu a nárůstu. Mezi nejpodstatnější výhody komponentního odpisování tak patří především zrovnoměnění dopadu na VH, odpadnutí potřeby vytvářet rezervy či lepší zachycení opotřebení dlouhodobého majetku.

Společnost vlastní dlouhodobý majetek, u kterého je možné metodu komponentního odpisování využít, a proto lze společnosti tuto metodu doporučit. V případě, že by účetní jednotka o tuto variantu neměla zájem, měla by alespoň tvořit rezervu na opravy dlouhodobého majetku.

Seznam použité literatury

Odborná kniha

- [1] BOKŠOVÁ, Jiřina. *Účetní výkazy pod lupou*. Praha: Linde, 2013. 510 s. ISBN 978-80-7201-921-2.
- [2] DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 4. vyd. Brno: BizBooks, 2014. 327 s. ISBN 978-80-265-0149-7.
- [3] KOLEKTIV AUTORŮ. *MERITUM Účetnictví podnikatelů 2015*. 12. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2015. 544 s. ISBN 978-80-7478-689-1.273.
- [4] KOLEKTIV AUTORŮ. *Účetnictví podnikatelských subjektů II*. Ostrava: VŠB-TU Ostrava, 2013. 224 s. ISBN 978-80-248-3141-1.
- [5] KRUPOVÁ, Lenka. *IFRS Mezinárodní standardy účetního výkaznictví*. Praha: VOX, 2009. 804 s. ISBN 978-80-86324-76-0.
- [6] RYNEŠ, Petr. *Podvojně účetnictví a účetní závěrka 2015*. 15. vyd. Olomouc: ANAG, 2015. 1120 s. ISBN 978-80-7263-924-3.
- [7] STROUHAL, Jiří. *Oceňování v účetnictví*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2013. 417 s. ISBN 978-80-7478-366-1.
- [8] VALOUCH, Petr. *Účetní a daňové odpisy 2012*. 7. vyd. Praha: Grada Publishing, a.s., 2012. 144 s. ISBN 978-80-247-4114-7.

Článek v odborném časopise

- [9] HAŠPLOVÁ, R. a H. PROCHÁZKOVÁ. Metoda komponentního odpisování a možnosti jejího využití. *Účetnictví v praxi*. 2015, č. 7-8, s. 48. ISSN 1211-7307.
- [10] KRUPOVÁ, Lenka. Dlouhodobý majetek podle IFRS – praktikum. *Účetnictví v praxi* [online]. 2010, č. 7 [cit. 2016-01-04]. ISSN 1211-7307. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d12932v15846-dlouhodobymajetek-podle-ifrs-praktikum/>
- [11] MÜLLEROVÁ, L. a M. Šindelář. Novela účetních předpisů účinná od 1. ledna 2016. *Daňový expert* [online]. 2015, č. 6 [cit. 2016-02-03]. ISSN 2464-6873. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d52289v64026-novela-ucetnich-predpisu-ucinna-od-1-ledna-2016/>
- [12] PILAŘOVÁ, Ivana. Účetní odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku. *Účetnictví v praxi* [online]. 2007, č. 6 [cit. 2016-01-05]. ISSN 1211-7307. Dostupné z: <http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d2247v2990-ucetni-odpisy-dlouhodobeho-hmotneho-a-nehmotneho-majetku/>

- [13] PILÁŘOVÁ, Ivana. Účetní závěrka a inventarizace roku 2012. *Účetnictví v praxi* [online]. 2012, č. 12 [cit. 2016-02-05]. ISSN 1211-7307. Dostupné z: http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d40728v51008-ucetni-zaverka-a-inventarizace-roku-2012/?search_query=%24source%3D4
- [14] ŠEBESTÍKOVÁ, Viola. Opravné položky k majetku. *Otázky & odpovědi pro účetní*. 2009, č. 9, s. 18-22. ISSN 1803-9031.
- [15] ŠPIČKOVÁ, Blanka, ŠPIČKOVÁ, Markéta. Důležitost inventarizace majetku a závazků. *Účetnictví v praxi* [online]. 2012, č. 10 [cit. 2016-02-03]. ISSN 1211-7307. Dostupné z: http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d39744v49767-dulezitost-inventarizace-majetku-azavazku/?search_query=%24index%3D240&order_by=author&order_dir=asc&type=&search_results_page=1
- [16] VÁCHA, Jan. Komponentní odpisování, účetní a daňové souvislosti. *Finanční management*. 2012, č. 17, s. 1-3. ISSN 1803-389X.
- [17] DĚRGEL, Martin. Komponentní odpisování. *Účetnictví v praxi* [online]. 2012, č. 4 [cit. 2016-01-03]. ISSN 1211-7307. Dostupné z: http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d9465v12331-komponentniodpisovani/?search_query=komponentn%C3%AD%20odpisov%C3%A1n%C3%AD&search_results_page
- [18] DĚRGEL, Martin. Komponentní odpisování. *Účetnictví v praxi* [online]. 2010, č. 5 [cit. 2016-01-03]. ISSN 1211-7307. Dostupné z: [http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d9675v12549-komponentni-odpisovani/?search_query=\\$index=2091](http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d9675v12549-komponentni-odpisovani/?search_query=$index=2091)

Elektronické dokumenty a ostatní

- [19] ACCA, 2014. IAS 16 and componentisation. *Accaglobal.com* [online]. 1. 10. 2014. [cit. 2016-02-29]. Dostupné z: <http://www.accaglobal.com/gb/en/discover/ab-articles/corporate-reporting/ias16-.componentisation.html>
- [20] DELOITTE. *IFRS do kapsy 2015* [online]. 30. 09. 2015 [cit. 2016-03-26]. Dostupné z: <https://edu.deloitte.cz/cs/Content/DownloadPublication/ifrs-2015>
- [21] HOLÍKOVÁ, Petra. Dlouhodobý majetek. *Uctovani.net* [online]. 17. 04. 2011. Dostupné z: <http://www.uctovani.net/clanek.php?t=Dlouhodoby-majetek&idc=30>
- [22] HONZÍKOVÁ, Klára. Vybraná problematika dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku. *Fucik.cz* [online]. 21. 11. 2014 [cit. 2016-01-15]. Dostupné z: <http://www.fucik.cz/publikace/audit-a-ucetni-poradenstvi/vybrana-problematika-dlouhodobeho-hmotneho-a-nehmotneho-majetku/>

- [23] PAŠEK, Milan. Dlouhodobý nehmotný majetek. *Fucik.cz* [online]. 07.11 2014 [cit. 2016-01-05]. Dostupné z: <http://www.fucik.cz/publikace/audit-a-ucetni-poradenstvi/dlouhodoby-nehmotny-majetek/>
- [24] ZLKL, s. r. o. *Závody lehkých konstrukcí Loštice* [online]. [cit. 2016-03-26]. Dostupné z: www.zlkl.cz

Zákony

- [25] Standard IAS 16 - Pozemky, budovy a zařízení
- [26] Standard IAS 36 – Snížení hodnoty aktiv
- [27] Standard IAS 38 – Nehmotná aktiva
- [28] Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů
- [29] Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

Seznam zkratek

ČÚP	české účetní předpisy
D	strana DAL
DDB	Double Declining Balance Method
DHA	dlouhodobá hmotná aktiva
DHM	dlouhodobý hmotný majetek
DHNM	dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek
DM	dlouhodobý majetek
DNA	dlouhodobá nehmotná aktiva
DNM	dlouhodobý nehmotný majetek
DPH	daň z přidané hodnoty
i	rok odpisování
IAS	International Accounting Standards
IASB	International Accounting Standards Board
IASC	International Accounting Standards Committee
IFRS	mezinárodní standardy účetního výkaznictví
k ₁	koeficient pro 1. rok
k _x	koeficient pro x. rok
LOP	lineární odpisové procento
MD	strana MÁ DÁTI
n	počet let dosavadního odpisování
NA	nehmotná aktiva
OP	opravná položka
PC	pořizovací cena
RH	reálná hodnota
ROS	roční odpisová sazba
RPC	reprodukční pořizovací cena
s. r. o.	společnost s ručením omezeným
SYD	Sum of Years The Digits Method
t	doba odpisování
TZ	technické zhodnocení
ÚJ	účetní jednotka
ÚO	účetní odpis
ÚZ	účetní závěrka
VC	vstupní cena
VH	výsledek hospodaření
VN	vlastní náklady
VZZ	výkaz zisku ztráty
ZC	zůstatková cena
ZDP	zákon o dani z příjmů
ZH	zbytková hodnota
ZoÚ	zákon o účetnictví

Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, bakalářskou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že bakalářská práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího bakalářské práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o bakalářské práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, bakalářskou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 6. 5. 2016

.....*Ryšavá*.....

Milena Ryšavá

Seznam příloh

Příloha 1 Inventární karty

Příloha 2 Stávající odpisové plány

Příloha 3 Komponentní odpisy